محاسبة التكاليف الزراعية

(الأصول العلمية والعملية)

الدكتور

حسن زكي

أستاذ المحاسبة المساعد في جامعتي دمشق وجرش

دكتوراه في المحاسبة من جامعة مارتن لوثر في ألمانيا

الطبعة الأولى

1432 هـ - 2011م

المملكة الأردنية الهاشمية
رقم الإيداع لدى دائرة
المكتبة الوطنية
(2011/9/1304)

657.8

زكي، حسن

محاسبة التكاليف الزراعية/حسن زكي.- دار زهران للنشر والتوزيع، 2011.

( ) ص.

ر.أ. : (2011/9/1304)

الواصفات: / محاسبة التكاليف //الزراعة/

❖ أعدت دائرة المكتبة الوطنية بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية.

❖ يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعبر هذا المصنف عن رأي دائرة المكتبة الوطنية أو أي جهة حكومية أخرى.

المتخصصون في الكتاب الجامعي الأكاديمي العربي والأجنبي

دار زهران للنشر والتوزيع

تلفاكس : 5331289 - 6 - 962+، ص.ب 1170 عمان 11941 الأردن

E-mail : Zahran.publishers@gmail.com

www.darzahran.net

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

ان محاسبة التكاليف الزراعية هي تطبيق لمبادئ التكاليف وللأصول والقواعد الخاصة بها، وقد اصبح لها في الوقت الحاضر اهمية عظيمة في توجيه المشاريع الزراعية وتنظيمها والسير بها قدماً نحو النجاح، واخذت معظم البلاد الزراعية تهتم باتباعها وادخالها في المزارع التي اصبحت لا تقدر جزافاً بل تستند الى أرباح حقيقية مرتكزة الى حسابات منتظمة لكافة اوجه النشاط الزراعي (النباتي والحيواني) تؤدي الى تتبع العمليات بشكل مستمر للتوصل الى النتائج النهائية ربحاً كانت ام خسارة ومن ثم تحديد المركز المالي الحقيقي للمشروع.

ان المحاسبة الزراعية بشكلها العام ما زالت في بلادنا لا تلق اي اهتمام على الاطلاق، فالمالك الصغير لا يتمكن من مسك القيود لجهله بها، كما وان المالك الكبير او المتوسط لا يجد ما يدعوه لمسك الدفاتر المحاسبية اللازمة نظراً لعدم ايمانه بفائدتها حتى الآن، هذا بالرغم من ان الزراعة تحتل في بلادنا المقام الاول وتلعب دوراً كبيراً في اقتصادياتنا، فقد وهبنا الله ارضاً واسعةوخصبة وجواً معتدلاً يمكن من زراعة معظم المحاصيل الزراعية ومن تربية الاصول الحيوانية، وان معظم الصناعات القائمة في بلادنا هي صناعات زراعية كصناعة الغزل والنسيج التي تستند الى محصول القطن وصناعة الكونسروة التي تستند الى المنتجات الزراعية (الخضار والفواكه وغيرها) وصناعة الزيوت والالبان واللحوم وما شابهها.

وبما ان بلادنا تعتمد على الزراعة في اقتصادياتها فان الواجب يدعونا الى نشر مبادئ المحاسبة الزراعية وتبيان فوائدها نظراً للأسباب التالية :

١- تحديد الملكية الزراعية بحيث اصبح المالك مضطراً الى استغلال ارضه

استغلالاً كاملاً منتجاً، والى البحث عن كافة الوسائل التي تمكنه من الاستفادة منها بغية التوصل الى اقصى ارباح ممكنة.

٢- ان المشروعات الزراعية التي تقوم باستغلالها الحكومة قبل تسليمها للمستثمرين تتطلب مسك حسابات نموذجية منتظمة، تبين بشكل دقيق الدخل الناتج من استثمارها للأراضي بغية تحديد قيمتها قبل تسليمها للمشترين، وبنفس الوقت لتحديد تكاليف المنتجات قبل بيعها.

٣- ان الشركات الزراعية المساهمة مضطرة الى مسك قيود منتظمة تمكنها من تحديد الارباح بشكل حقيقي لتوزيعها على المساهمين وبغية احتساب الضريبة المستحقة.

ونلاحظ في الوقت الحاضر انتشار الصناعات الزراعية في بلادنا كصناعة الالبان والمنتجات الزراعية والحيوانية وغيرها، التي يجد اصحابها انفسهم مجبرين على مسك قيود محاسبية منتظمة طبقاً لاصول محاسبة التكاليف الزراعية.

لذلك فاننا نرى اهمية دراسة وتطبيق محاسبة التكاليف الزراعية على نطاق واسع بغية تعميق الوعي المحاسبي بمبادئها الاساسية وبأصولها العلمية والعملية. ولتحقيق ذلك عرضت في الفصل الاول لمعلومات اولية في محاسبة التكاليف الزراعية تضمنت التعريف بها وابراز الفروق بينها وبين المحاسبة المالية الزراعية وبيان اساليب مسك الحسابات الزراعية، وتضمن الفصل الثاني تعريفاً بالموزانات التقديرية الزراعية وانواعها. في الفصل الثالث بحثت في تكاليف استصلاح الاراضي بما تتضمنه من مباحث هامة كوضع مقايسات الاستصلاح والتعاقد واختيار طريقة التكاليف المناسبة لنشاط الاستصلاح وبعض مشاكل تتبع عناصر التكلفة وتحديد تكلفة بنود الاعمال الرئيسية في نشاط الاستصلاح وتحقق الارباح في هذا النشاط.

في الفصل الرابع تم البحث في طرق استغلال الاراضي الزراعية (التأجير النقدي، التأجير العيني، التأجير بالمزراعة) او بيعها وتحديد ارباح هذا البيع. هذا

ودرست في الفصل الخامس عناصر التكاليف الزراعية (عنصر تكلفة المواد، عنصر تكلفة العمل، عنصر تكلفة المصروفات) كل على حدة. اما اثمان التكلفة وقوائم التكاليف الزراعية فقد كانت موضوع الفصل السادس. في الفصل السابع عرضت لمحاسبة المنتجات النباتية (منتجات الحقول ، منتجات الحدائق والبساتين ، محاسبة الخضار)، في حين خصص الفصل الثامن للمحاسبة على الاصول الحيوانية (مواشي التربية، مواشي الالبان والاصواف، مواشي المتاجرة) والفصل التاسع للمحاسبة على الحشرات والدواجن. واختتم البحث في الفصل العاشر بدراسة مسائل الجرد والتقويم وقيود التسوية والميزانية الختامية في المنشآت الزراعية.

وبهذه الابحاث يكون هذا الكتاب قد جمع القواعد العلمية والتطبيقات العملية لموضوعات محاسبة التكاليف الزراعية املاً ان يشكل هذا البحث مساهمة متواضعة ويحقق الفائدة المرجوة منه لطلاب اقسام المحاسبة في الجامعات العربية ولغيرهم من المهتمين بمعالجة مثل تلك الموضوعات مشيراً الى ضرورة متابعة البحث في استخدام مفاهيم نظرية النظم والقاء الضوء على مكونات ومفاهيم تشغيل النظام المحاسبي الالكتروني ايضاً في المنشآت الزراعية التي تناولتها موضوعات هذا الكتاب، اذا ما اريد لها التطور والتوسع في نشاطاتها وكذلك ضرورة التفكير باعداد نظم اجرائية لمعالجة المشكلات المحاسبية المعاصرة في القطاع الزراعي .

والله من وراء القصد

د.حسن زكي

الفصل الأول

معلومات اولية في محاسبة التكاليف الزراعية

-مقدمة تمهيدية

المبحث الاول - محاسبة التكاليف الزراعية : تعريفها ، فوائدها.

- مميزات النشاط الزراعي

- الفرق بين المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية

- الشكل القانوني للمزرعة

- فروع النشاط الزراعي

المبحث الاول - مسك الحسابات الزراعية

- الحسابات البسيطة والمختلطة.

مقدمة تمهيدية

يتألف النشاط الزراعي في معظم المزارع من استغلال الارض لانتاج المحاصيل النباتية كالقطن والحبوب والقصب والفواكه والخضر. . .الخ،ومن تربية المواشي للاستفادة من نتاجها ومنتجاتها ومن ثم انشاء الصناعات الزراعية للاستفادة من المنتجات الزراعية في صنع الكونسروة والالبان والزيوت والمنسوجات. . . .الخ

وان الطبيعة تلعب دوراً عظيماً في الانتاج الزراعي وهي بهذا تختلف عن الصناعة وتتميز عنها في كثير من الامور، منها كثرة منتجاتها وتنوع اعمالها، واضطرارها الى وضع المراقبة الداخلية الفعالة موضع التطبيق في كافة انحاء المزرعة، فنري مثلاً ان المزارع يقيم في المزرعة مع عائلته، ويعمل فيها، بالاضافة الى استفادته من انتاج المزرعة لتأمين معيشته مع عائلته.

كما واننا نرى تداخل اعمال المزرعة مع بعضها تداخلاً قوياً، وان معظم المنتجات تستفيد من انتاج بعضها في محصولها، فمثلاً نجد ان عنصر العمل في المزرعة يؤمن عن طريق المواشي الموجودة في المزرعة، وان المواشي تستفيد بالمقابل من علف المزرعة وتبيت في المزرعة.

كل ذلك ادى الى الاهتمام بمحاسبة التكاليف الزراعية بغية تطبيقها بالشكل الذي يؤدي الى التوصل للنتائج الدقيقة الصحيحة للنشاط الزراعي في المزرعة.

المبحث الاول

تعريف محاسبة التكاليف الزراعية

ان المحاسبة الزراعية بشكل عام هي تطبيق للقواعد والمبادئ والاصول الخاصة بالمحاسبة، فطريقة القيد هي طريقة القيد المزدوج، وهي تجمع الى جانب المحاسبة المالية محاسبة للتكاليف التي تنطبق على الزراعة كانطباقها على الصناعة، اذ ان التكاليف موجودة في ذهن المزارع دوماً ولا تحتاج الا لتدوينها في القيود والسجلات بشكل محاسبي فني. لذلك فيمكننا تعريف محاسبة التكاليف الزراعية بانها فرع من فروع محاسبة التكاليف وتطبيق لمبادئها للتوصل الى نتائج النشاط الزراعي بكافة فروعه واعماله بشكل فني ودقيق.

فوائد محاسبة التكاليف الزراعية :

بالاضافة الى الفوائد الناتجة عن تطبيق محاسبة التكاليف بشكل عام في اي مشروع من المشاريع نورد فيما يلي بعض الفوائد الخاصة بمحاسبة التكاليف الزراعية وهي :

١- التمكن من اجراء مقارنات للمدد الزراعية والاستفادة منها في وضع الموزانات التقديرية وتنظيم شؤون المزرعة.

٢- تمكن الدولة من تحديد الاسعار بشكل دقيق نظراً لارتكازها على حسابات تكاليف فنية ومنتظمة.

٣- تمكن المزارع من تحديد انسب الاسعار المرتكزة علي تكاليف كل منتج على حدة بشكل دقيق.

٤- التمكن من تحقيق المراقبة الداخلية بالرغم من صعوبة تطبيقها في المزرعة.

٥- التمكن من تحدد ارباح او خسائر كل فرع من فروع النشاط المتداخلة ببعضها في المزرعة وبذلك نتمكن من معرفة الفروع الرابحة فنعمل على تنميتها وتحسينها، ومن معرفة الفروع الخاسرة فنعمل على الاقلال منها او اتخاذ الاجراءات اللازمة لتلافي هذه الخسارة.

٦- التمكن من تحديد المركز المالي الحقيقي للمزرعة بكل دقيق وسريع.

مميزات النشاط الزراعي :

١- مشاركة الطبيعة في الانتاج الزراعي بشكل واسع وهام.

٢- كثرة المنتجات وتعددها.

٣- دفع معظم الاجور للعمال الزراعيين بشكل عيني.

٤- استفادة عدة منتجات من مصروف واحد بالشكل الذي يصعب معه توزيعها بشكل دقيق.

٥- استهلاك بعض المنتجات في المزرعة مما يؤدي الى اجراء قيود تسوية وتحويلية عديدة.

٦- انتشار الجهل والامية بين المزارعين.

٧- الصعوبة والتعقيد الذي نواجهه في تطبيق محاسبة التكاليف الزراعية بخلاف ما هو عليه في الصناعة.

٨- استعمال الحسابات المختلطة بشكل واسع.

الفرق بين المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية :

ان المحاسبة المالية الزراعية تظهر النشاط الزراعي بشكل اجمالي فتبين الارباح او الخسائر الاجمالية وتبين المركز المالي النهائي دون التعرض للتفصيل.

اما محاسبة التكاليف الزراعية فهي تبين النشاط الزراعي بشكل تفصيلي وتحليلي لكل فرع من الفروع على حدة وذلك عن طريق تحليل مختلف المصاريف واجراء القيود التحويلية اللازمة بين فروع النشاط المختلفة او بينها وبين حساب الارباح والخسائر كما تمكن من تقسيم الايرادات بين فروع النشاط ايضاً وان التعقيد ينشأ عند تقسيم المصاريف على كافة الفروع والاقسام، اذ ان هناك كثيراً من المصاريف المشتركة صعبة التخصيص، لذلك تبدو اهمية حسابات التكاليف التي تحتوي على طرق جديدة تجعل الامر سهلاً ودقيقاً.

هذا وان محاسبة التكاليف الزراعية تقدم كافة البيانات والمعلومات الاحصائية اللازمة والتي تساعد المزرعة على اداء اعمالها سواء من حيث توزيع مساحات الاراضي او انتاج محاصيل او مواشي معينة واجراء المقارنات بين السنوات ومع المزارع الاخرى بغية التوصل لقواعد ثابتة صحيحة يستند اليها.

كما وانها تعتمد على البيانات الداخلية التي تقوم المزرعة بتنظيمها بخلاف المحاسبة المالية التي تستند لبيانات خارجية كفواتير الشراء والنفقات وخلافه.

وان المحاسبة المالية تتعاون مع محاسبة التكاليف تعاوناً كاملاً بغية التوصل الى النتائج النهائية والصحيحة مع التفصيلات الكاملة.

ويتم ذلك عن طريق مسك الحسابات المالية وحسابات التكاليف باحدى الطرق التالية :

١- مسك الحسابات المالية مع حسابات التكاليف الزراعية بشكل منفصل عن الحسابات المالية على ان تتم عملية التوفيق بين الحسابات المالية والتكاليف بنهاية السنة.

٢- مسك حسابات التكاليف الزراعية بشكل منفصل عن الحسابات المالية مع ربطها بحسابات المراقبة الاجمالية.

٣- مسك حسابات التكاليف الزراعية بشكل مندمج مع الحسابات المالية.

الشكل القانوني للمزرعة :

تتخذ المشاريع الزراعية احدى الاشكال القانونية المعروفة في المشاريع الصناعية والتجارية فقد يقوم بها فرد او شركة توصية بسيطة او بالاسهم او شركة مساهمة او شركة محاصة، كما وانها قد تكون على شكل جمعيات تعاونية زراعية، وان الشكل القانوني للمشروع الزراعي لا تأثير له مطلقاً على البنود الرئيسية للحسابات الزراعية، اما من الناحية الادارية فاننا نرى ان لكل بلد طابع خاص في التقسيم، ومتى تم لنا معرفة التكوين القانوني والاداري للمشروع تيسر لنا القيام بوضع النظام المحاسبي الخاص به.

فروع النشاط الزراعي :

المزارعة بالمعنى الدارج هي استغلال الارض عن طريق الفلاحة والري والحرث للحصول على المحاصيل المختلفة كالقمح والقطن . . .الخ، وهذا هو الغرض الرئيسي ويتفرع عنه ثلاثة فروع وهي :

المنتجات النباتية، تربية المواشي، الصناعات الزراعية.

أ- المنتجات النباتية : وتقسم الى ما يلي :

١- محاصيل الحقول : وهي التي تمكث في الارض في حدود سنة تقريباً (قمح- قطن - قصب . . .الخ)

٢- الخضراوات : وهي التي تمكث في الارض بضعة اشهر وتجمع عدة مرات في السنة.

٣- منتجات البساتين والحدائق : وهي التي تبقى في الارض مدة طويلة كالموالح والموز. . .الخ

ب- تربية المواشي : يتم اقتناء الاصول الحيوانية للاسباب التالية :

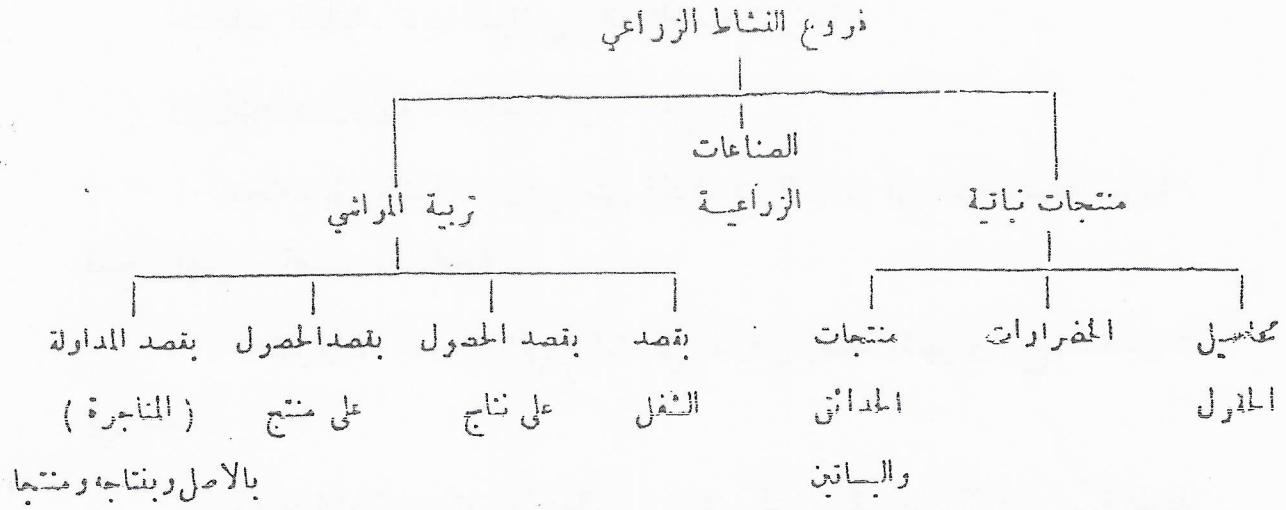
١- بقصد الشغل : وهي المساعدة في الانتاج بالمزرعة كالري والحرث. . .الخ

٢- بقصد الحصول على انتاج : وهي انتاج الحيوانات عن طريق التوالد.

٣- بقصد الحصول على منتج : وهي الحصول على الصوف واللبن وغير ذلك . . .الخ

٤- بقصد المداولة : وهي المتاجرة بالاصل وبنتاجه ومنتجاته.

حـ- الصناعات الزراعية : وهي الصناعات التي تقوم على المنتجات الزراعية كصناعة المربى والفواكه المحفوظة والالبان. . .الخ، وفيما يلي رسم بياني لفروع النشاط الزراعي.



المبحث الثاني
مسك الحسابات الزراعية

ان اسلوب مسك الحسابات الزراعية يستند الى معرفة نوع المزرعة كبيرة كانت ام صغيرة ومن ثم الى معرفة الغرض الرئيسي من نشاط المزرعة سواء كان لانتاج الالبان او للمنتجات الزراعية وغيرها وفيما يلي تطبيق لمسك الحسابات الزراعية في المزارع الصغيرة والمتوسطة والمزارع الكبيرة.

١- المزارع الصغيرة والمتوسطة : يمسك المزارع في المزارع الصغيرة والمتوسطة دفاتر بسيطة الى جانب بعض البيانات والاجراءات المالية اللازمة :

أ- يقوم باعداد موازنة تقديرية في اول كل عام تتضمن موجوداته ومطاليبه.

ب- مسك دفتر للنقدية لاثبات كافة العمليات النقدية بحيث يقسم لاعمدة مدينة تخصص للمقبوضات ولاعمدة دائنة تخصص للمدفوعات.

جـ- مسك دفتر مذكرات يومية، ويستخدم لاثبات كافة العلميات التي تجري في المزرعة يومياً فيما عدا العمليات النقدية كالولادة والنفوق للماشية وما يتبع ذلك من بيانات تفصيلية كعددها وانواعها . . . الخ

د- مسك دفتر يومية واستاذ عام ترحل اليه القيود بكاملها بشكل اجمالي شهرياً.

هـ- مسك بطاقات لاجور العمال وبطاقات مماثلة لعمل الالات وعمل الماشية.

و- اجراء جرد حسب الاصول بنهاية العام بغية التوصل الى تنظيم حساب الارباح والخسائر الاجمالي واعداد الميزانية العمومية.

ز- تنظيم بيانات وكشوف احصائية عن المزرعة بغية مقارنتها مع المزارع المماثلة.

وان البيانات المشار اليها في البنود السابقة يمكن اختصارها بحسب نوع المزرعة صغيرة كانت ام متوسطة الا ان استعمال دفاتر النقدية والمذكرات اليومية واليومية العامة ضروري جداً للتوصل الى النتائج الاجمالية للمزرعة، كما وان المزارع المتوسطة يمكنها ان تضيف بعض البيانات العائدة لحسابات التكاليف بغية تحقيق فوائدها.

٢- المزارع الكبيرة : تمسك المزارع الكبيرة حسابات التكاليف الزراعية نظراً لفوائدها ومميزاتها التي بحثناها سابقاً، وذلك الى جانب الحسابات المالية.

وان استخدام حسابات التكاليف في المزارع الكبيرة يؤدي الى اكتشاف (مواطن الضعف وعدم الكفاية الانتاجية الصحيحة) والى التوصل لمواطن الاسراف والتلاعب ومن ثم لمعرفة نتائج كل محصول من المحاصيل، وكل نوع من انواع المواشي ومقارنتها مع المزارع المماثلة وبحث اسباب الفروق لمعالجتها.

الحسابات البسيطة والحسابات المختلطة

الحساب البسط : وهو الحساب الذي يمثل معادلة ذات مجهول واحد ورصيد واحد فهو يمثل اصلاً اوربحاً او خسارة، كحساب الصندوق اوحساب الاجور اوحساب الالآت او حساب الارباح والخسائر. . .الخ.

الحساب المختلط : وهو الذي يحتوي على رصيدين ويجمع بين رصيد اصل ورصيد ربح او خسارة فهو يمثل معادلة ذات مجهولين ورصيدين. واعم مثال لذلك هو حساب المتاجرة حيث يجمع رصيدين، رصيد يمثل البضاعة التامة الصنع (بآخر المدة) ورصيد اخر يمثل الربح والخسارة، ويقابل حساب المتاجرة في الزراعة حساب المحاصيل وحساب المواشي.

حساب المتاجرة

xxx رصيد اول المدة	xxx مبيعات
xxx مشتريات	xxx رصيد آخر المدة
xxx الربح ....او	xxx الخسارة
xxx	xxx

ويمكن تقسيم حساب المتاجرة وهو حساب مختلط الى حسابين وهما حساب الاصل المتداول (البضاعة) وحساب المبيعات كما يلي :

حساب الاصل المتداول (البضاعة)

xxx رصيد اول المدة	xxx ثمن تكلفة المبيعات
xxx مشتريات	xxx رصيد آخر المدة
xxx	xxx

حساب المبيعات

xxx ثمن تكلفة المبيعات	xxx المبيعات
xxx الربح ...او	xxx الخسارة

وان محاسبة التكاليف الزراعية تنبني على استعمال الحسابات المختلطة لما لها من فوائد ومزايا كثيرة وهي:

١- كثرة الحسابات المختلطة الواجب استخدامها في محاسبة التكاليف الزراعية، وفي حالة عدم استعمالها وتجزئتها الى حسابين ينتج معنا عدة حسابات فرعية مما يجب تجنبه.

٢- التمكن من التعرف على نشاط المزرعة من كل حساب مختلط على حدة.

٣- كثرة حالات النفوق والولادة في الاصول الحيوانية مما لا يمكن من حصرها الا باجراء جرد عام بنهاية المدة، اذ ان اثبات هذه الحالات بصورة مستمرة يعقد المحاسبة ويتطلب مجهوداً كبيراً.

اما عيوب الحسابات المختلطة فهي :

أ- عدم امكان ترصيد الحساب دون اجراء عملية جرد وذلك لاثبات الرصيد المتبقي من الاصل حتى يمكن استخراج الرصيد الثاني من الحساب وهو الذي يمثل الربح او الخسارة.

ب- ان اثبات جميع الحسابات الخاصة باصل من الاصول في حساب مختلط واحد لا يمكن من اجراء احصائيات وبيانات الا بمجهود كبير في نهاية المدة.

جـ- عدم وجود رقابة على كمية الاصل.

الا انه يمكن تلافي هذه العيوب باتباع ما يلي :

أ- عزل كل من حساب الأصل وحساب الارباح والخسائر في حسابات مختلطة او بسيطة، فتخصص حسابات للمشتريات والمبيعات والمردودات بفرعيها والمصاريف على الشراء وغيرها وفي نهاية المدة ترحل ارصدة هذه الحسابات الى الحساب الاجمالي لها ثم ترحل المبيعات بثمن تكلفتها الى حساب المتاجرة الذي تتبين منه الربح او الخسارة الناتجة من عملية البيع.

ب- اتباع اسلوب الجرد المستمر وذلك لتلافي اجراء جرد عملي كما يلي :

حساب المتاجرة (حساب مختلط)

القيمة الاجمالية دينار	ثمن الوحدة دينار	العدد	البيان	القيم الاجمالية دينار	ثمن الوحدة دينار	العدد	البيان
xxx	xx	xx	رصيد اول المدة	xxx	xx	xx	من حـ/ النقدية (المبيعات)
xxx	xx	xx	الى ح/ الصندوق (المشتريات)	xxx	xx	xx	رصيد آخر المدة
xxx	xx	xx	الى حـ/أ.خ (الربح الاجمالي)				
xxx	xx	xx	المجموع	xxx	xx	xx	المجموع