

## المحاسبة الزراعية \_ Agricultural Accounting

لقد عرف المعيار المحاسبي رقم ٤١ النشاط الزراعي على أنه إدارة المنشأة للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية برسم البيع إلى إنتاج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية ، ويتألف التحويل البيولوجي من عمليات النمو والفقدان والإنتاج والتوالد التي تسبب تغيرات كمية أو نوعية في الأصول البيولوجية أما الأصول البيولوجية فهو حيوان حي أو نبات ، ويعرف الإنتاج الزراعي على أنه الإنتاج المحصود من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة ، ويصف المعيار أيضا المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية خلال فترة النمو والفقدان والإنتاج والتوالد وكذلك المعالجة المحاسبية للقياس المبدئي للإنتاج الزراعي في وقت الحصاد ، وبالتالي فإن نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية لا يختلف عنه في أية منشأة اقتصادية أخرى صناعية كانت أم تجارية أم خدمية وهي قياس التكلفة وتصميم الخدمات والتخطيط والرقابة .

**مقومات نظام التكاليف في المنشآت الزراعية** أن أهداف نظام التكاليف يجب أن يكون انعكاسا للوظائف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها ولكي يحقق نظام التكاليف نجاح الإدارة في قيامها بوظائفها المختلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات فلا بد وأن يستند الى أسس أو مقومات تجعل من تحقيق أهداف النظام أمرا ممكنا ولا شك في أن تحديد تلك المقومات لا بد وأن يسبقه دراسة وتحليل هيكل التنظيم الإداري للمنشأة الزراعية وتوصيف وظائفها وبيان علاقة ادارة هذه المنشأة مع إدارة قسم التكاليف من خلال دورة مستندية محكمة وصحيحة تسهل عملية تدفق البيانات المرتبطة بالانشطة الزراعية المختلفة من مراكز النشاط الى إدارة التكاليف حيث تعتبر هذه البيانات بمثابة مدخلات لنظام التكاليف ليتم معالجتها يدويا أو آليا بهدف الحصول على مخرجات ذات قيمة لمتخذي القرارات تتمثل في القوائم والتقارير الدورية عن مختلف أوجه النشاط الزراعي في المنشأة ويمكن إجمال تلك المقومات في مجال النشاط الزراعي فيما يلي :

**١- تحديد مراكز التكلفة :** اتفق الأدب المحاسبي على أن مركز التكلفة هو دائرة اداء نشاط معين متجانس ويحتوي على مجموعة من عوامل انتاج متماثلة يؤدي تفاعلها الى انتاج سلعة أو خدمة متميزة وقابلة للقياس .وعليه فمن الضروري عند تطبيق نظام للتكاليف في أية منشأة زراعية من تقسيم هذه المنشأة الى مراكز تكلفة بحيث يمثل كل مركز نشاطا متميزا عن غيره وفقا لطبيعة النشاط الذي يقوم به ذلك المركز مع بيان حدوده الفنية والإدارية ويمثل ذلك وحدة مسؤولة تبعا للتنظيم الإداري في هذه المنشأة والهدف من تقسيم المنشأة الزراعية الى مراكز تكلفة متميزة هو امكانية حصر وتجميع عناصر التكاليف الزراعية المختلفة وتحديد تكلفة المنتج داخل ذلك المركز كما يتيح امكانية توزيع المصروفات الزراعية غير المباشرة على

وحدات المنتج الزراعي طبقا لمعدلات تحميل محددة لكل مركز على حده ، بما يساعد على قياس تكلفة الأداء وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بسهولة ويسر .وفي مجال النشاط الزراعي كما في غيرها من الأنشطة الأخرى لا توجد مواصفات محددة أو حجم معين لمركز التكلفة فمن المعروف أن تقسيم المنشأة الى مراكز تكلفة هو عمل دفترى بحث يقوم به محاسب التكاليف بغرض تجميع عناصر التكاليف المسؤول عن انفاقها ذلك المركز ، لذلك ينبغي على محاسب التكاليف أن لا يبالغ في تعدد مراكز التكاليف لكي لا تشكل عبئا كبيرا على العمل المحاسبي ، كما أن التقليل منها كثيرا قد يضعف دقة التحليل وعدم عدالة توزيع عناصر التكاليف على المراكز المستفيدة وبالتالي فإن العدد الأمثل لمراكز التكلفة هو الذي يحقق هدف تحليل البيانات وسهولة قياس تكلفة كل نشاط والرقابة على سلوك عناصر التكلفة في كل مركز على حدة .

**٢- تحديد وحدات التكاليف :** تمثل وحدة التكلفة المقياس الذي يتم على اساسه تنسيب عناصر التكاليف الى وحدة المنتج النهائي ولكي يتم هذا التخصيص بشكل صحيح ودقيق لا بد وان تكون وحدة التكلفة في صورة عينية ملموسة وتتمتع بالثبات والتجانس .ولكون الانتاج الزراعي يتصف بعدم التجانس المطلق في المواصفات بين المنتجات ، فلغرض تسهيل العمل المحاسبي لا بد من تبويب المنتجات الزراعية في مجموعات تتفق ومكونات كل مجموعة منها في بعض المواصفات الأساسية بحيث يمكن تطبيق وحدة تكلفة يسهل قياسها أو أن نجعل من أمر التشغيل تعبيراً عن وحدة إنتاج معين تنسب اليها كافة عناصر التكلفة المرتبطة بها وفقا لأسس التحميل المعروفة على الرغم من طول الفترة الزمنية التي قد يستغرقها تنفيذ هذا الأمر .فأمر تربية بعض المواشي لغرض التسمين أو لغرض انتاج الحليب يستغرق عدة شهور وربما سنة واحدة حتى نحصل على الانتاج النهائي لهذه المواشي وكذلك الحال في زراعة المحاصيل الزراعية كالحبوب والخضروات وغيرها .إن وحدة التكلفة الزراعية تختلف من نشاط الى اخر فعلى سبيل المثال فإن وحدة التكلفة في نشاط محاصيل الفواكه هي الشجرة أو مجموعة منها ، وفي نشاط انتاج الحبوب هي الطن وفي نشاط تربية الدواجن هي الحظيرة الواحدة أو مجموعة معينة من الطيور وفي تربية الحيوان هي الرأس الواحد في الغالب وهكذا .

**٣- تحديد فترة التكاليف :** فترة التكاليف هي الفترة الزمنية التي يتخذها المحاسب أساسا لتجميع وحصر عناصر التكاليف لغرض اعداد حسابات وقوائم التكاليف ونتائج الأعمال بصفة دورية ، وقد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية أو سنوية وفي مجال الانتاج الزراعي ترتبط فترة التكاليف في العادة بطول دورة الإنتاج لتفادي المشكلات المحاسبية الخاصة بتقييم الإنتاج الزراعي غير التام في آخر الفترة ويتوقف طول

فترة التكاليف في هذه الحالة على الدورة الزراعية الطبيعية للمنتجات النباتية كالحبوب والفواكه والخضروات وغيرها أو الفترة الزمنية التي تستغرقها تربية المواشي اعتبارا من تاريخ التوالد حتى اعدادها للبيع أو الانتاج أو غيره .ولاشك في أنه كلما قصرت فترة التكاليف كلما زادت أهمية بيانات التكاليف بالنسبة للإدارة لغرض متابعة التنفيذ ومراقبة سلوك عناصر التكاليف ومقارنتها بالمخطط لها لغرض اكتشاف الانحرافات بسرعة ومعالجة مسبباتها في الوقت المناسب .

**٤- تحديد طرق تجميع التكاليف:** يتم تجميع عناصر التكاليف في العادة وفقا لإحدى طريقتين هما طريقة أو نظام الأوامر الانتاجية وطريقة المراحل الانتاجية ونظرا لكون النشاط الزراعي يتميز بالتنوع والاختلاف فإن تطبيق نظام الأوامر الانتاجية هو ما ينسجم مع طبيعة هذا النشاط حيث يتضمن كل أمر انتاجي مجموعة من التعليمات والاجراءات والمستلزمات تختلف عما يتطلبه أمر تشغيل اخر حيث يتحمل كل أمر بكافة عناصر التكاليف المرتبطة به سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة .

**٥- إعداد المجموعة الدفترية:** يعتبر إعداد المجموعة الدفترية الخاصة بنظام التكاليف من المقومات الأساسية التي يقوم عليها النظام حيث تعتبر الأداة التي من خلالها يتم تشغيل بيانات النظام فيجب أن تغطي المجموعة الدفترية كافة عمليات تسجيل وتبويب وتحليل عناصر التكاليف المختلفة .وقد تكون المجموعة الدفترية الخاصة بالمحاسبة المالية منفصلة عن المجموعة الدفترية الخاصة بمحاسبة التكاليف حيث تتم المطابقة بين نتائج المحاسبتين في نهاية كل فترة مالية وتسوية الفروق فيما بينهما وهو ما يعرف بنظام الانفصال إلا أن طبيعة النشاط الزراعي وكون المنشآت الزراعية في الغالب هي وحدات اقتصادية صغيرة فانه من الأفضل استخدام مجموعة مستندية ودفترية واحدة لكل من الحسابات المالية وحسابات التكاليف حيث يعتمد القيد المحاسبي في كلا المحاسبتين على مصادر مستندية واحدة على أن تخصص لحسابات التكاليف ابواب رئيسية ورموز خاصة بها تتعدد بتعدد مراكز التكاليف كالزراعية لأغراض الرقابة ومن ثم تعتبر بيانات التكاليف بمثابة بيانات احصائية جاءت نتيجة تحليل بيانات الحسابات المالية وتوزيعها على تلك الأبواب وفقا لأسس التوزيع المعروفة .

**تحديد المركز المالي للمنشآت الزراعية:** يتحدد المركز المالي للمنشأة الزراعية في آخر الفترة المالية عن طريق إعداد قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية والتي تبين ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات في لحظة معينة يفترضها محاسب المنشأة الزراعية حسب طبيعة نشاط تلك المنشأة .واعداد

الميزانية العمومية في المنشأة الزراعية لا يختلف من حيث أسلوبه أو القواعد والمباني التي تحكمه عند إعداد الميزانيات العمومية في اية منشأة صناعية كانت أم تجارية فهي تضم أرصدة حسابات الأصول والخصوم التي لم تزل مفتوحة في دفاتر المنشأة بعد إجراء قيود التسوية اللازمة واعداد الحسابات الختامية والتي هي في الغالب حسابي المتاجرة والارباح والخسائر. فيما يخص تقييم الأصول في المنشآت الزراعية فإن الأصول الثابتة تقيم في آخر الفترة وأية فروق قد تظهر بين القيمة الدفترية للاصل وبين نتيجة التقييم ترحل لحساب خاص باسم ح خسائر غير محققة من تقييم اصول ثابتة يقابله ح مخصص هبوط اسعار اصول ثابتة حيث يقلل الحساب الأول في ح أ.خ المنشأة الزراعية في اخر الفترة المالية بينما يظهر رصيد ح مخصص هبوط اسعار اصول ثابتة في الطرف الدائن من الميزانية العمومية للمنشأة ، وتضم الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية الآلات والمعدات والأراضي المباني وحدائق الفاكهة والمواشي ( باستثناء مواشي المتاجرة ) . أما بالنسبة للأصول المتداولة فيتم تقييمها وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل وهي تضم في الغالب مواشي المتاجرة ، المصاريف الزراعية الخاصة بالمزروعات القائمة التي لم تحصد بعد ، منتجات الاصول الحيوانية الثابتة ( مواشي التربية ومواشي الأصواف ) وغيرها . إضافة لذلك فإن الميزانية العمومية تضم نتيجة نشاط المنشأة الزراعية من ربح أو خسارة في آخر الفترة وتستخرج هذه النتيجة من حساب عام يسمى حساب الأرباح والخسائر العام