

جامعة عين شمس
كلية التجارة

المحاسبة في قطاع الاستغلال الزراعي

تأليف

الدكتور

محمد كمال أبوعجوة

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية تجارة عين شمس

الدكتورة

ماجدة متولى محمد

المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية تجارة عين شمس

الدكتور

محمد كمال منشأوى

المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية تجارة عين شمس

مراجعة

الأستاذ الدكتور طارق عبد العال حماد

الأستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة

وعميد كلية تجارة عين شمس

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

1000 1000 1000 1000 1000

محتويات الكتاب

صفحة	
٧	مقدمة :
٩	الوحدة التعليمية الأولى : التعريف بالقطاع الزراعي
٢١	الوحدة التعليمية الثانية : محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية
٥٩	الوحدة التعليمية الثالثة : محاسبة الزكاة عن الثروة الزراعية
٨٥	الوحدة التعليمية الرابعة : قياس نتائج الاستغلال الزراعي
١٧٧	الوحدة التعليمية الخامسة : القوائم المالية في المنشآت الزراعية
٢٤٧	الوحدة التعليمية السادسة : دراسات الجدوى في المنشآت الزراعية

History of the

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

1870

مقدمة :

يمثل قطاع الاستغلال الزراعي جانباً هاماً من جوانب الاقتصاد المصري ، وتمثل المحاسبة في هذا القطاع جانباً هاماً وضرورياً لتحديد وقياس نتائج هذا النشاط الذي يعتمد إلى حد كبير جداً علي فضل الله سبحانه وتعالى حيث يقول " أنتم تزرعونه أم نحن الزارعون " ، إلا أن هذا العطاء من الله يمنح للإنسان الذي يسعى ويزرع ويحصد أو يربي المواشي أو الدواجن وغيرها .

ولقد وجد المشرع الضريبي في الاستغلال الزراعي مجالاً خصباً لفرض ضرائب علي دخل هذا الاستغلال وأفرد عنصراً مستقلاً لإيرادات الثروة الزراعية وهذا ما سوف يدرسه الطالب في مادة أخرى .

اشترك في إعداد هذا الكتاب كل من :

- ١ - الدكتور محمد كمال أبوعجوه ، وقد اشترك في إعداد أولاً وثانياً من الوحدة التعليمية الأولى وكذلك الوحدة التعليمية الثانية والثالثة.
- ٢ - الدكتور محمد كمال منشاوي ، وقد اشترك في إعداد الوحدة التعليمية الرابعة.

- ٣ - الدكتورة ماجدة متولي محمد ، وقد اشتركت في إعداد الوحدات التعليمية الخامسة والسادسة.

وقد قام الأستاذ / طارق عبد العال حماد بمراجعة هذا الكتاب .

ونسأل الله تعالى أن نكون قد وفقنا ،،،

المؤلفون والمراجع

الوحدة التعليمية الأولى التعريف بالقطاع الزراعي

الأهداف التعليمية :

تهدف هذه الوحدة إلى تحقيق الأهداف التالية :

١ - إظهار وبيان أهمية القطاع الزراعي بين القطاعات الاقتصادية

المختلفة

٢ - توضيح مفهوم الاستغلال الزراعي

٣ - شرح طبيعة نشاط الإنتاج الحيواني

أولاً : أهمية القطاع الزراعي في مصر

فيما يتعلق بطبيعة القطاع الزراعي في مصر يمكن أن نلاحظ الخصائص التالية :

١. يحتل القطاع الزراعي في مصر مركزاً هاماً بين القطاعات الإنتاجية علي الرغم من ازدياد أثر كل من القطاعين الصناعي والخدمي علي النشاط الاقتصادي المصري وترجع أهمية القطاع الزراعي إلي مساهمته بنحو ٢١% من قيمة الناتج الإجمالي وبحوالي ٢٣% من قيمة الصادرات المصرية كما يعمل به ٥٠% من القوى العاملة المصرية ويعيش عليه نحو ٥٢% من السكان (١).
٢. يمكن عن طريق القطاع الزراعي تحصيل ضرائب تساعد في عملية التنمية الاقتصادية وتخفيف الأعباء المتزايدة علي ميزانية الدولة.
٣. يؤثر فرض الضرائب علي دخل الأطياف الزراعية علي تخصيص الموارد واستعمالها ويساعد علي امتصاص القوة الشرائية الزائدة وتحويلها إلي الدولة.
٤. تؤدي زيادة النفقات العامة علي الزراعة سواء علي مشروعات الري والتصرف أو إدخال بعض التحسينات علي طرق الزراعة وحسن استخدام الأسمدة ومقاومة الآفات إلي زيادة إنتاجية الفدان، الأمر الذي يستوجب مساهمة الزراعة في النفقات عن طريق

(١) راجع د. محمد كمال أبو عجوة ، دراسات في الأصول العلمية للضرائب - الضريبة علي الدخل الزراعي ، القاهرة ، المؤلف ، ١٩٩٢ ، ص ١٦ - ٢٦

الضرائب حتى لا تضطر الدولة الي زيادة أعباء محدودي الدخل
عن طريق الضرائب غير المباشرة .

٥ . تتطلب زيادة معدلات النمو في مصر البحث عن مجالات جديدة
للنشاط الاقتصادي يخضع دخلها للضرائب لتخفيف الضغط علي
الاستهلاك وتأتي الزراعة في مقدمة هذه الأنشطة لكثرة عدد
المشتغلين بها من أفراد ولأهميتها النسبية في النشاط الاقتصادي
في مصر .

٦ . تعتبر الزراعة المصدر الرئيسي الذي يمكن الاعتماد عليه في
التنمية للحصول علي رأس المال اللازم حيث يتم تجميع المدخرات
الزراعية لتحقيق هذا الغرض . ومن الأساليب التي يمكن أن يتم
بها هذا التجميع ، الضرائب ، وهو أسلوب يمتاز عن غيره من
الأساليب بقدرته علي اقتطاع جزء من الدخل لتوظيفه في أعباء
الدولة خاصة وان الزراع لا يقبلون علي استثمار مدخراتهم في
الصناعة بل يستثمرونها في شراء الأراضي والعقارات المبنية وهو
ما يتنافى مع عملية التنمية .

وقد أدى قانون الإصلاح الزراعي الذي صدر في سنة ١٩٥٢
بغرض القضاء علي ظاهرة الإقطاع الي النتائج الآتية :-

١ - ارتفاع عدد الملاك الزراعيين من الطبقة المتوسطة عما كان عليه
الأمر قبل سنة ١٩٥٢ .

٢ - تفتت الملكية الزراعية إلي وحدات صغيرة يصعب إدارة كل منها
اقتصادياً . ولاشك في أن النظام السائد للبرث سوف يؤدي إلي سيادة

الحيازات ذات المساحات الصغيرة مستقبلاً علماً بأن هناك أكثر من ٣,٥ مليون حائز يمتلكون أقل من ٥ أفدنة بمتوسط ١,٣ فدان مشتتة بين أكثر من قطعة . (١)

٣ - تقلص الاستغلال الزراعي التقليدي (الإيجار أو المزارعة) وزيادة المساحات التي تزرع علي أسس رأسمالية كالحدايق والبساتين .

٤ - ارتفاع عوائد التمليك (الريع العقاري الزراعي والريع الزراعي) التي كانت توجه إلي الرأسمالية الزراعية . ويرجع هذا الارتفاع إلي زيادة الأرباح الزراعية بعد أن تقرر تحديد الريع العقاري الزراعي بحكم القانون .

٥ - انتشار التاجير النقدي الفوري للزرعة الواحدة والذي لا يستلزم تحرير عقد عنه .

٦ - بيع بعض المحاصيل التي كانت تحتكرها الدولة إلي تجار القطاع الخاص بأسعار تفوق الأسعار الرسمية المحددة لها .

٧ - تملك الأراضي الزراعية وتاجيرها لصغار الفلاحين بأسعار مرتفعة .

(١) دكتور مصطفى الجبلى ، استراتيجية التنمية الزراعية حتى عام ٢٠٠٠ ، مجلة المدير العربى ، جماعة خريجي المعهد القومى للإدارة العليا ، القاهرة ، ١٩٨٦ ، ص ٣٦

ثانياً : مفهوم الاستغلال الزراعي

ينظر البعض للاستغلال الزراعي من منظور ضيق يقصره علي الأنشطة المرتبطة باستغلال الأرض الزراعية في المحاصيل التقليدية فحسب ، بينما يرى آخرون أن الاستغلال الزراعي يشمل إلي جانب المحاصيل التقليدية حدائق الفاكهة ومشاتل .

ويأخذ الرأي الأول بمعيار " نوعية الاستغلال " أي المحاصيل التقليدية والخضروات .

بينما يأخذ الرأي الثاني بمعيار أكثر شمولاً فيضيف إلي استغلال الأرض الزراعية في إنتاج المحاصيل التقليدية والخضروات حدائق الفاكهة والغابات ومشاتل الزهور ونباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية .

وثمة رأي ثالث يعرف الاستغلال الزراعي بأنه كل ما تنتجه الأرض من محصول وما يرتبط بها من أنشطة مكملة مثل تربية الماشية والدواجن والأسماك .

وفي ضوء الرأي الثالث لمعنى الاستغلال الزراعي يشمل هذا الاستغلال علي مجموعة من العمليات الإنتاجية التي تستهدف أحد المجالات الآتية أو بعضها :-

- نشاط الاستزراع .
- نشاط الإنتاج الحيواني .
- نشاط استصلاح الأراضي .
- نشاط التصنيع الزراعي وتسويق الحاصلات . (١)

(١) دكتور أحمد حلمي الخطيب ، التنظيم المحاسبي ودراسات الجدوى في

المشروعات الزراعية ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٦ ، ص ١٥-١٦

وقد ورد في تقرير مقدم إلى لجنة تطوير الضرائب تأييداً لهذا التقسيم ما يلي نصه :

" يتكون الإنتاج الزراعي وفقاً للتصنيفات الخاصة بوزارة الزراعة في مصر من كل من الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني ، ويشمل الإنتاج النباتي الحاصلات كالقمح والقطن ومنتجات الخضر والإنتاج الفاكهي ، بينما يتضمن الإنتاج الحيواني مجموعة المواشي والحيوانات المذبوحة ومجموعة الألبان ومنتجات الصوف ومجموعة الدواجن والنحل والثروة المائية "

وقد أوضح هذا التقرير بالنسبة للإنتاج النباتي أن قيمة الحاصلات الحقلية تمثل النسبة العظمى إذ تبلغ نحو ٧٧% من جملة الإنتاج النباتي الخضروات والفاكهة حوالي ١٦% ، ٧% علي الترتيب . أما عن الإنتاج الحيواني ، فقد ورد بالتقرير أن قيمة مجموع المواشي والحيوانات المذبوحة يمثل ٤٥,٧% من جملة الإنتاج الحيواني ويلي ذلك مجموعة الألبان ومنتجات للصوف بنسبة ٢٤,٢% ثم مجموعة الدواجن بنسبة ٢٠,١% .

وجاء بالتقرير المشار إليه أيضاً أنه بدراسة قيمة كل من الإنتاج الزراعي ومكوناته الأساسية (النباتي والحيواني) خلال الفترة من سنة ١٩٦٠ إلى سنة ١٩٧٨ لوحظ أن الإنتاج النباتي يشكل الأهمية العظمى من الإنتاج الزراعي نحو ٧٤% بينما يبلغ الإنتاج الحيواني باقي هذه النسبة . وهذا يدل علي اتجاه الأهمية النسبية للإنتاج الحيواني نحو التزايد.

ويوضح تقرير لوزارة الزراعة والأمن الغذائي عن تطور الإنتاج الزراعي والخطة المستقبلية أنه :

" قد حدث اختلال في التوازن بين قطاعي الإنتاج النباتي والحيواني في الزراعة المصرية نتيجة للدعم المتزايد للإنتاج الحيواني والاهتمام به عن الإنتاج النباتي وتخصيص شطر كبير من الاستثمارات للقطاع الحيواني والدواجن فضلاً عن أن السياسات السعرية في هذه المرحلة كانت حافزاً سلبياً لتطوير الإنتاج النباتي وتحولت الزراعة المصرية في النصف الأخير من السبعينات إلى إنتاج غذاء للحيوان على حساب غذاء الإنسان مما ترتب عليه اتساع الفجوة الغذائية في مصر إلى مستويات لم يشهدها الاقتصاد المصري من قبل . "

ويرى المؤلف أن الاستغلال الزراعي يشمل :

" كل الأنشطة والعمليات المرتبطة بتخصيص أراضي زراعية أو قابله للزراعة للاستغلال المباشر في صورة محاصيل أو خضروات أو حدائق ، أو بالاستغلال غير المباشر في صورة تربية الماشية والدواجن والأسماك . "

وبعبارة أخرى فإن الاستغلال الزراعي - كما نرى - يتكون من شقين أساسيين هما :

- الاستغلال النباتي .

- الاستغلال الحيواني .

وعلى ضوء ما تقدم يمكن القول أن دخل الاستغلال الزراعي يتحقق من أحد المصدرين الآتي بيانهما أو منهما معاً .

١٧

المصدر الأول: الدخل من الاستغلال
 المصدر الثاني: الدخل من الاستغلال
 المصدر الثالث: الدخل من الاستغلال

المصدر الأول	المصدر الثاني
الدخل من الاستغلال	الدخل من الاستغلال
النباتي	الحيواني
محاصيل / خدائق / مشاتل	ماشية / دواجن / أسماك

جملة دخل الاستغلال الزراعي

والدخول من الاستغلال الزراعي هي الدخل من الاستغلال الزراعي
 والدخول من الاستغلال الزراعي هي الدخل من الاستغلال الزراعي
 والدخول من الاستغلال الزراعي هي الدخل من الاستغلال الزراعي
 والدخول من الاستغلال الزراعي هي الدخل من الاستغلال الزراعي
 والدخول من الاستغلال الزراعي هي الدخل من الاستغلال الزراعي
 والدخول من الاستغلال الزراعي هي الدخل من الاستغلال الزراعي
 والدخول من الاستغلال الزراعي هي الدخل من الاستغلال الزراعي
 والدخول من الاستغلال الزراعي هي الدخل من الاستغلال الزراعي

ثالثاً : طبيعة نشاط الإنتاج الحيواني

يتميز نشاط الإنتاج الحيواني بطبيعة مختلفة عن سائر الأنشطة الأخرى تجعله يواجه كثيراً من المشكلات عند تحديد الإيرادات والتكاليف المتعلقة به ، وتتمثل هذه المشكلات فيما يلي :

(١) صعوبة تحديد تكاليف كل منتج علي حدة من منتجات الأبقار أو الجاموس من العجول أو الألبان أو اللحوم أو السماد .

(٢) سيادة ظاهرة تبادل المنفعة في مشروعات الاستغلال الزراعي بالنسبة إلي النشاط الحيواني والنشاط النباتي . فكما تستفيد المحاصيل الزراعية من السماد البلدي ، تستفيد الحيوانات من هذه المحاصيل باتخاذها أعلافاً لغذائها .

هذا ومن ناحية أخرى فإن مشروعات التسمين والتربية تتناول الانتفاع بما ينفق علي كل منها من أموال .

ولا عني عن مراعاة هذه الظاهرة لدى إعداد النظام المحاسبي الخاص بمشروعات الثروة الحيوانية ، لكي يتمكن المستثمر من تسعير كل منتج علي حدة تسعيراً سليماً .

(٣) صعوبة تحديد الفترة المالية المناسبة للمشروع بسبب تعدد أنواع العجول التي يتم تسمينها خلال دورة الإنتاج الواحدة (عجول بقري بلدي - عجول أبقار فريزيان - عجول جاموسي) واختلاف الفترات التي تلزم لإكمال مرحلة النمو لكل نوع من تلك الأنواع وتجهيز الإنتاج للبيع . ومن شأن عدم ارتباط دورة النمو بفترة مالية معينة ، تداخل الفترات المالية مع بعضها .

- (٤) صعوبة تطبيق قاعدة الإحلال في مشروعات الثروة الحيوانية ، أي إحلال عناصر الإنتاج محل بعضها ، فعلى سبيل المثال أنه إذا ارتفعت أسعار الحبوب والكسب فلا يمكن أن يستبدل البرسيم بهما استبدالاً كلياً ، وألا فقدت التركيبة الغذائية قيمتها .
- (٥) تأثر الحيوانات بالعوامل الوراثية واختلاف الصفة الوراثية باختلاف الأجناس والأنواع والسلالات .
- (٦) تعرض الحيوانات لأخطار المرض والأوبئة التي تؤدي إلى نفوقها كلها أو بعضها .
- (٧) ارتفاع أسعار اللحوم عند تزايد الطلب عليها في المواسم والأعياد وانخفاض هذه الأسعار نسبياً حين تقل العليقة الخضراء اللازمة لتسمين العجول .
- ومن شأن تذبذب أسعار اللحوم على النحو المشار إليه، وجود فروق كبيرة في الإيرادات والتكاليف وزيادة عامل المخاطرة في نشاط التسمين، مما تنعكس آثاره على دخل المزرعة من فترة إلى أخرى.
- (٨) استهلاك المزارع بعض منتجات مزرعته أو استفادته من بعض الخدمات المتاحة، كإقامته بمنزل داخل المزرعة أو حصوله على المنتجات الحيوانية والألبان وغيرها بدون مقابل، الأمر الذي يستلزم تحليلاً لعنصر تكلفة الأجور واستبعاد تكلفة الاستهلاك الشخصي لقياس نتائج الأعمال بالمزرعة (١).

(١) د . أحمد حلمي الخطيب، دراسات في النظم المحاسبية المتخصصة، (القاهرة ، بدون ناشر ، سنة ١٩٨٥) ، ص ١٨ .

الوحدة التعليمية الثانية محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية

الأهداف التعليمية :

- تهدف هذه الوحدة إلى تحقيق الأهداف التالية :
- ١ - التعرف على الخصائص المميزة للنشاط الزراعي .
 - ٢ - التعرف على نظام المحاسبة عن التكاليف الزراعية - أهدافه ومقوماته .
 - ٣ - تدريب الطالب على قياس التكاليف في المشروعات الزراعية .
 - ٤ - تدريب الطالب على إعداد قوائم التكاليف الزراعية

يلعب قطاع النشاط الزراعي بجمهورية مصر العربية دوراً رئيسياً وهاماً في خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وتأتي أهمية هذا القطاع من أن منتجاته تعمل على سد حاجات أفراد المجتمع من الغذاء والكساء ، كما يستوعب أعداداً كبيرة من الأيدي العاملة . هذا فضلاً عن اعتماد غالبية الصناعات المحلية والتجارة الداخلية والخارجية على منتجات القطاع الزراعي.

ومن أجل ذلك فإن هذا القطاع - شأنه شأن باقي القطاعات الاقتصادية - بحاجة دائمة وملحة إلى التخطيط العلمي وتطبيق أساليب الإدارة العلمية الحديثة ، وذلك بهدف تحقيق أعلى كفاية إنتاجية ممكنة في استخدام العوامل الإنتاجية المختلفة في هذا القطاع حتى يتمكن من تحقيق أهدافه المتعددة .

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تطبيق مبادئ وأصول محاسبة التكاليف في هذا القطاع ، لما يوفره ذلك من بيانات تحليلية ودقيقة عن عناصر تكاليف الإنتاج وإحكام الرقابة عليها ، بالإضافة إلى توفير البيانات والمعلومات التي تساعد القائمين بالإدارة على رسم السياسات واتخاذ القرارات .

هذا وتتشابه محاسبة التكاليف في المشروعات الزراعية والمشروعات الصناعية من ناحية الأسس والمبادئ والنظريات المستخدمة في كل منهما ، ويرجع الاختلاف بينهما إلى الخصائص التي يتميز بها كل من النشاطين والأهمية النسبية لعناصر التكاليف في كل نشاط ، مع ملاحظة أن هذا الاختلاف ينحصر فقط في النواحي التطبيقية والمشاكل العلمية ، مما يترتب عليه اختلاف الأساليب الفنية في كل منهما .

وستتناول الدراسة في هذه الوحدة - والخاصة بالمحاسبة عن

التكاليف في المشروعات الزراعية - الموضوعات التالية :

(١) الخصائص المميزة للإنتاج الزراعي .

(٢) نظام محاسبة التكاليف في المشروعات الزراعية ،

ويشمل :

- أهداف نظام المحاسبة عن التكاليف .

- مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف .

(٣) تبويب عناصر التكاليف في المشروعات الزراعية .

(٤) قياس التكاليف في المشروعات الزراعية .

أولاً : الخصائص المميزة للإنتاج الزراعي (١) :

في مجال النشاط الزراعي يلاحظ أن للإنتاج الزراعي - بمنتجاته

المتعددة - خصائص تميزه عن ما عداه من مجالات الإنتاج والصناعات

الأخرى ، وهذه الخصائص لها أثارها وانعكاساتها علي نظام المحاسبة

عن التكاليف في المشروعات داخل هذا القطاع . وفيما يلي عرض لأهم

هذه الخصائص - بشئ من الإيجاز - بغية التعرف علي انعكاساتها

المحاسبية :

١- ارتباط العمل المزرعي بالمعيشة الريفية : بمعنى أن منزل

المزارع ومزرعته يمثلان وحدة إنتاجية واحدة يصعب الفصل

بينهما في معظم الأحوال . ويترتب علي هذه الخاصية العديد من

الخصائص التي تؤثر علي نظام المحاسبة عن التكاليف في المشروعات الزراعية .

وتتجلى هذه الخصائص في النقاط التالية :

(١) راجع دكتور محمد كمال أبو عجوة ، دكتور الشحات محمد عطوة ، محاسبة التكاليف ، القاهرة

المؤلفان ، ٢٠٠٠/٩٩ ، ص ٢٨٩ - ٣١٦

المشاكل المحاسبية والتكاليفية ، خصوصاً تلك التي تتعلق بخصر وتحليل وتحميل تكاليف عنصري العمل والإدارة في المزرعة .

٢ - استهلاك جزء من إنتاج المزرعة ذاتياً بمعرفة أصحابها :

يرتبط بالخاصية السابقة ويترتب عليها استهلاك المزارع وأسرته - وحتى العاملين لديه - لبعض منتجات مزرعته . ومن الطبيعي أن تدخل قيمة هذه المنتجات في حساب التكاليف والإيرادات في نفس الوقت . وتحسب قيمة هذه المنتجات على أساس القيمة (البيعية) لها ، وليس على أساس تكلفتها .

٣ - تعدد الوحدات الإنتاجية الزراعية مع صغر حجمها :

ويترتب على هذه الخاصية - صغر حجم المشروع الزراعي - عدم إمكان المنتج الزراعي منفرداً التأثير بصورة ملموسة على سعر السوق لمنتج زراعي معين ، كما يصعب تطبيق أساليب الإدارة العلمية الحديثة وأسس محاسبة التكاليف .

٤ - تعدد أوجه النشاط الزراعي : غالباً ما تقوم الوحدة الإنتاجية

الزراعية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد ، باستخدام مواد معينة أو باستخدام نفس العمليات الزراعية . . . ومثال ذلك :

(أ) نشاط الزراعات الحقلية : لإنتاج المحاصيل الزراعية سواء

كانت مزروعات حقلية كالقطن والبرسيم ، أو مزروعات خضروات مثل الطماطم والخيار والخس . . . الخ .

(ب) نشاط الحدائق والبساتين : وذلك بزراعة أشجار الفاكهة

المختلفة للانتفاع بشمارها وكذلك زراعة نباتات الزينة بأنواعها

المتعددة .

(ج) تشاط الإنتاج الحيواني بمنتجاته المتعددة : ويشمل تربية

الماشية (نتاج ، لحوم ، ألبان) أو تربية الدواجن (لحوم ، بيض ، ريش) أو تربية النحل (عسل ، غذاء ملكات النحل) .
وذلك بهدف تنمية الثروة الحيوانية بكافة مجالاتها سواء عن طريق تربية الثروة الحيوانية بغرض إعادة بيعها بعد تسمينها ، أو بغرض الحصول علي نتاجها .

هذا ويثير التعدد في المنتجات داخل النشاط الواحد مشكلات عديدة ، ليس أقلها مشكلة تحديد المنتج الرئيسي والذي توجه إليه عناصر التكاليف والمنتج الفرعي .

٥ - تأثر الإنتاج الزراعي بالعوامل الطبيعية والجوية : حيث تلعب

الظروف الطبيعية (كطول النهار وقصره - وجود الأنهار - الجبال - المراعي الطبيعية ... الخ) والظروف الجوية (كالضوء والمطر ودرجة الحرارة والرياح ... الخ) في نوعية وكمية الإنتاج الزراعي ، بل قد يؤثر بعضها علي وجود الإنتاج من عدمه . هذا بالإضافة إلي أثر العوامل البيولوجية كالإصابة بالأمراض الفطرية والحشرية علي كمية ونوعية الإنتاج الزراعي وتعرض الحيوانات للمرض والنفوق .

٦ - صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدماً : يترتب علي الخاصية

السابقة صعوبة تقدير كمية الإنتاج المتوقعة ، والتي يتم الاستعانة بها في إعداد الموازنات التخطيطية . هذا يؤثر بلا شك علي كفاءة التخطيط في النشاط الزراعي ، وكذلك إحكام الرقابة علي تكلفة الإنتاج وتحديد انحرافات الأداء الفعلي وتحديد أسبابه .

٧ - انخفاض نسبة المواد الأولية (المستلزمات) في النشاط

الزراعي : حيث لا تمثل تكلفة عنصر المواد نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف الزراعية ، وهذا عكس الحال في المشروعات الصناعية .

٨ - ارتفاع نسبة العمل الإنساني والمصروفات : من الملاحظ أن

عنصر العمل الإنساني (الأجور) والمصروفات (الخدمات) يمثلان النسبة الأكبر من إجمالي التكاليف الزراعية .

ويترتب علي هاتين الخاصيتين (٧ ، ٨) وجود مشاكل رقابية علي عناصر التكاليف في النشاط الزراعي ، حيث من المعروف أن تحديد تكلفة عنصر المواد والرقابة عليه يعتبر أيسر وأسهل ، وذلك بالمقارنة بعنصري العمل والمصروفات .

٩ - ضخامة نسبة رأس المال الثابت في النشاط الزراعي :

حيث تتراوح قيمة الأرض وما عليها من مباني وإنشاءات وآلات وتحسينات رأسمالية نسبة كبيرة من جملة رأس المال المستثمر في الوحدات الإنتاجية الزراعية ، ويترتب علي هذه الخاصية الارتفاع النسبي للتكاليف الثابتة التي يتحملها المنتج الزراعي في المدى القصير .

١٠ - موسمية الإنتاج الزراعي وخضوعه لنظام الدورة

الزراعية : من المعروف أن المحصول الزراعي يكمل نضجه ويصبح قابلاً للجمع (الجني) في مواسم معينة ومحددة في السنة ، في حين يتصف الطلب علي معظم الحاصلات الزراعية بالاستمرار علي مدار السنة . وفي مجال النشاط الزراعي يستخدم نظام الدورات الزراعية بهدف المحافظة المستمرة علي جودة وخصوبة

الأرض الزراعية وعدم إهلاكها عن طريق زراعة محاصيل تجهد الأرض بطريقة متتالية .

. ويتضح مما سبق عدم مناسبة السنة المالية كأساس لتحديد نتائج الأعمال وتقييم الأداء في المشروعات الزراعية ، عكس الحال في المشروعات الصناعية والمنشآت التجارية والخدمية ، نظراً لاستمرار الدورة الزراعية لأكثر من سنة . وبذلك تكون السنة الزراعية هي المناسبة للنشاط الزراعي ، حيث تتم عملية التخطيط في بدايتها والرقابة والتقييم في أثنائها ونهايتها .

١١ - تعاظم ظاهرة الإنتاج العرضي : يترتب على معظم المنتجات الزراعية الرئيسية وجود بعض المنتجات العرضية ، مثل السماد البلدي والجلود والعظام والريش والقش والحطب والتبن . . . الخ وهذه المنتجات العرضية تثير مشكلة تقييمها وكيفية التصرف في تكاليفها .

١٢ - صعوبة تحديد تكلفة المنتج الزراعي بنصيبه من المصروفات المشتركة (العامة) : يترتب على وجود منتجات عرضية بجانب الإنتاج الرئيسي للمزرعة ، كما يترتب على تعدد المنتجات في الوحدة الإنتاجية الواحدة صعوبة توزيع بعض المصروفات العامة (التي لا يمكن تخصيصها على منتج معين بالذات) على المنتجات المختلفة ، وذلك يرجع إلى عدم وجود أساس يصلح لتوزيع هذه المصروفات ، وبالتالي يصعب تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات الزراعية .

١٣ - صعوبة تحديد تكلفة الأصول الحيوانية : حيث من المعروف أن الأصول الحيوانية تتزايد قيمتها باستمرار وبمرور الوقت حتى

سن معين حتى ثم تتناقص بعدها . لذلك يواجه محاسب التكاليف بعض الصعوبات في تحديد تكلفة الأصل الحيواني ، وبالتالي صعوبة حساب قسط الإهلاك السنوي لهذا الأصل من فترة لأخرى ، ولهذا يلجأ إلي طريقة إعادة التقدير في نهاية كل فترة لتحديد تكلفة الأصل الحيواني وبالتالي حساب قسط الإهلاك عن تلك الفترة .

١٤ - ارتفاع تكاليف التسويق لبعض المنتجات الزراعية : من

المعروف أن غالبية المنتجات الزراعية تتصف بقابليتها للتلف بدرجات متفاوتة ، كما تتصف غالبية المنتجات الزراعية بالضخامة (أي كبر حجمها أو وزنها) ، بالإضافة الي خاصية موسمية الإنتاج الزراعي والسابق الإشارة إليها ، كل هذا يؤدي الي ظهور الحاجة الملحة للاستعانة بالخدمات التسويقية والتخزينية وقد ترتفع تكاليف أداء هذه الخدمات ارتفاعاً كبيراً بحيث قد تعوق - في كثير من الحالات - تدفق هذه المنتجات الي مناطق استهلاكها .

ثانياً : نظام المحاسبة عن التكاليف في المشروعات الزراعية :

أن توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية يتطلب وجود نظام مستقل للتكاليف ، يهدف أساساً لإمداد الإدارة أولاً بأول وفي الوقت المناسب بالبيانات التفصيلية اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وإعداد القوائم الختامية . ويتوقف نجاح النظام المستقل للتكاليف علي اقتناع الوحدة الاقتصادية بالنظام وأهدافه وأهميته في تحقيق أهدافها من ناحية ، وفي إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة للقيام بوظائفها الرئيسية وهي التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من ناحية أخرى .

ويتوقف نظام التكاليف في الوحدات الاقتصادية على عدة عوامل :
منها نوع النشاط الذي تزاوله وطبيعة هذا النشاط (نشاط صناعي -
نشاط تجاري - نشاط خدمي - نشاط زراعي) ومن الضروري أن يكون
نظام المحاسبة عن التكاليف الموضوع للوحدة الاقتصادية مرناً بحيث
يستوعب التطورات التي تحدث في الوحدة في المستقبل سواء بالتوسع
أو الانكماش .

هذا وتتطلب دراسة نظام المحاسبة عن التكاليف في المشروعات
الزراعية ضرورة التعرض للموضوعين التاليين :

- أهداف نظام المحاسبة عن التكاليف الزراعية .
- مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف الزراعية .

(١) أهداف نظام المحاسبة عن التكاليف الزراعية :

لاشك أن الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف يدور حول تحقيق
الوحدة الاقتصادية للأهداف التي أنشئت من أجلها ، وهي تحقيق
الأرباح والمحافظة عليها وتتميتها ، وذلك عن طريق توفير البيانات
اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة لزيادة موارد الوحدة وترشيد نواحي
الإنفاق بها .

ومن الطبيعي أن تتطور وتنمو أهداف محاسبة التكاليف طالما أن
المجتمع الذي تخدمه في حركة دائمة وله احتياجات متزايدة ، مما يجعل
الوقوف عن حد تحقيق الأهداف التقليدية لمحاسبة التكاليف فقط عائقاً
لحركة التطور وعدم مسايرتها لاحتياجات ورغبات إدارة المنشأة
المتزايدة . هذا وتتعدد أهداف محاسبة التكاليف سواء التقليدية أو
المتطورة .

وعلي ذلك فإن علي نظام المحاسبة عن التكاليف تحقيق الأهداف المتعددة لمحاسبة التكاليف ، وعليه أن يهتم بصفة خاصة بما يلي :

(أ) قياس تكلفة الإنتاج الزراعي : حيث يتم حصر وتحديد تكاليف الإنتاج الإجمالي لكل نشاط من أنشطة المشروع الزراعي وبالتالي يمكن تحديد تكلفة إنتاج وحدة المنتج (قنطار - أردب - طن ٠٠٠ الخ) وذلك عن طريق تجميع وتسجيل العمليات المختلفة وتحليل البيانات الخاصة بكل نشاط .

(ب) الرقابة علي عناصر التكاليف الزراعية : تزداد أهمية الرقابة علي عناصر التكاليف في النشاط الزراعي ، نظراً لقيام المشروعات الزراعية - غالباً علي مساحات كبيرة - مما يؤدي الي ضرورة زيادة الدور الرقابي لنظام المحاسبة عن التكاليف في المشروعات الزراعية بهدف المحافظة علي أصول المشروع وحماية ممتلكاته .

(ج) توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات : حيث يحتاج اتخاذ القرارات الي ضرورة وجود بيانات ومعلومات ، فعلي نظام المحاسبة عن التكاليف أن يمد الإدارة في المشروعات الزراعية بالبيانات والمعلومات التفصيلية عن الأنشطة المختلفة داخل المشروع ، والتي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة والخاصة برسم سياسات الإنتاج والتسويق والتمويل وخلافه . بالإضافة لترشيد قرارات الإدارة ، وذلك بدراسة بدائل علاج المشاكل المختلفة التي تواجهها واختيار البديل المناسب .

(٢) عناصر نظام المحاسبة عن التكاليف الزراعية :

لا يوجد نظام تكاليف تفصيلي يصمم بحيث يصلح للتطبيق على جميع أنواع المنشآت الزراعية ، بل يتم تصميم النظام بحيث يطبق على منشأة بعينها بالذات أو على مجموعة منشآت تربطها ظروف واحدة في نفس النشاط أو في إطار نفس الصناعة ، مع ملاحظة أن الاختلاف يظهر في الجوانب التطبيقية لهذا النظام من مشروع لآخر .

هذا وتتعدد العناصر التي يستند إليها نظام المحاسبة عن التكاليف ، وعند وضع نظام محاسبة التكاليف يجب مراعاة تلك العناصر والتي يجب تكاملها إذا ما أريد النجاح للنظام في تحقيق أهدافه .

ومن هذه العناصر الهامة في النشاط الزراعي ما يلي :

- المجموعة المستندية .

- المجموعة الدفترية (السجلات)
- القوائم والتقارير .

العنصر الأول المجموعة المستندية :

والتي تشتمل أساساً على بيانات العمليات المختلفة التي ينفذها المشروع الزراعي ، سواء كانت خارجية (بين المشروع الزراعي وغيره من المشروعات الأخرى أو الجمعيات التعاونية وبنوك القرى أو متعهدي توريد الأنفار) ، أو داخلية (بين الوحدات الإدارية - إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية - التي يتكون منها المشروع الزراعي) ٠٠٠ ومثال ذلك :

(أ) مستندات لعمليات المشروع الخارجية : مثل أوامر وفواتير الشراء وأذونات السداد وفواتير المبيعات وأذونات التحصيل الخ .

(ب) مستندات لعمليات المشروع الداخلية : مثل طلبات الشراء وتقارير الاستلام والفحص وأذونات الصرف الخ .

العنصر الثاني المجموعة الدفترية (السجلات) :

وهي التي يتم فيها تسجيل كافة عمليات وممتلكات المشروع ، هذا وتنقسم السجلات التي يحتفظ بها المشروع الزراعي عادة الي نوعين رئيسيين :

(أ) دفاتر وسجلات المحاسبة المالية

وتشمل سجلات القيد الأولى (أو اليوميات) وسجلات القيد النهائي (أو دفاتر الأستاذ) .

(ب) دفاتر وسجلات التكاليف

لأغراض محاسبة التكاليف تحتفظ كل المشروعات ومنها المشروعات الزراعية - بجانب سجلات المحاسبة المالية - بمجموعة من السجلات تسمى سجلات الاستغلال الزراعي (أو السجلات المزرعة) ، وهي تعمل علي توفير البيانات الضرورية لحصر وتحليل عناصر التكاليف بغرض قياس التكاليف في تلك المشروعات . ومن هذه السجلات ما يأتي :

- ١ - سجلات الآلات والعدد والأدوات والماكينات المملوكة للمشروع .
- ٢ - سجلات المحاصيل والحيوانات التي تستهلك داخلياً بالمشروع بمعرفة أصحابها .
- ٣ - سجلات لقياس عدد الحيوانات وكمية المحاصيل .

٤ - سجلات تقييم الحيوانات والمحاصيل .

وسوف تقتصر الدراسة في هذا الجزء علي المجموعة الأخيرة من السجلات ، وهي سجلات تقييم الحيوانات والمحاصيل ، نظراً لأهمية هذه السجلات من وجهة نظر محاسبة التكاليف .

(ح) سجلات تقييم الحيوانات والمحاصيل

تهدف سجلات تقييم الحيوانات إلى إمكانية تقييم كل نوع من أنواع الحيوانات في نهاية السنة المالية ، ويتم التقييم علي أساس سعر التكلفة وهو عبارة عن ثمن شراء الحيوانات مضافاً إليه تكاليف تربيتها. أما الحيوانات التي تولد بالمزرعة فيتم تقييمها علي أساس ثمنها في السوق ، وتخصم من ذلك نسبة من هامش الربح المتضمن في سعر السوق حتى يمكن الوصول إلى ثمن التكلفة .

وتهدف سجلات تقييم المحاصيل إلى تقييم المحاصيل والخضروات الباقية في نهاية الفترة المالية بسعر التكلفة ، ويتطلب ذلك وجود سجلات للتكاليف حتى يمكن تحديد تكلفة المحصول.

ويمكن أن يأخذ كل من سجل تقييم الحيوانات وسجل تقييم المحاصيل الشكلين التاليين :

سجل تقييم الحيوانات لمزرعة
عن السنة المالية المنتهية في / /

البيان	العدد	تكلفة الحيوانات	تكلفة الوحدة	تكاليف تربية الحيوانات	تكلفة الوحدة في نهاية السنة	سعر السوق	ملاحظات
١ - الماشية : جاموس أبقار عجول صغيرة -----							
إجمالي تكلفة الماشية (وسعر السوق)							
٢ - الدواجن : دجاج بط أوز -----							
إجمالي تكلفة الدواجن (وسعر السوق)							

تابع سجل تقييم الحيوانات لمزرعة

عن السنة المالية المنتهية في / /

البيان	العدد	تكلفة الحيوانات	تكلفة الوحدة	تكاليف تربية الحيوانات	تكلفة الوحدة في نهاية السنة	سعر السوق	ملاحظات
٣ - الأغنام :							
خراف							
ماعز							
إجمالي تكلفة الأغنام							
(وسعر السوق)							
٤ - الأرناب :							
بلدي							
رومي							
إجمالي تكلفة الأرناب							
(وسعر السوق)							
جملة تكلفة الحيوانات							
(سعر السوق)							

وفي ختام هذا الجزء عن سجلات التكاليف في المشروعات الزراعية تجدر الإشارة إلى أنه علي الرغم من استقلال حسابات التكاليف عن الحسابات المالية ، إلا أن يجب استمرار الاتصال المتبادل بينهما ، لأن حسابات التكاليف تتبع أساساً من الحسابات المالية ، وقد يتم هذا الاتصال بأحد نظامين :

الأول : نظام الانفصال : ويعتمد علي وجود مجموعة مستندية ودفترية مستقلة للتكاليف يتم التسجيل بها ، علي أن تتم مطابقة بين نتائج الحسابات المالية ونتائج حسابات التكاليف في نهاية كل فترة مع تسوية الفروق بينهما .

الثاني : نظام الاندماج : ويقوم علي أساس استخدام مجموعة مستندية ودفترية واحدة لكل من الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، ومن ثم تعتبر بيانات التكاليف بمثابة بيانات إحصائية جاءت نتيجة تحليل بيانات الحسابات المالية ، ونحن نرى أن هذا النظام أكثر ملاءمة للمشروعات الزراعية .

العنصر الثالث القوائم والتقارير :

تمكن إجماليات سجلات القيد النهائي من إعداد قوائم نتائج الأعمال والمركز المالي (المحاسبة المالية) في حين توفر محاسبة التكاليف البيانات التحليلية والتفصيلية والتي تتضمنها إدارة المشروع الزراعي التي تلزمها في تخطيط وتنفيذ الأعمال والرقابة عليها واتخاذ القرارات .

ثالثاً : تبويب وتحليل عناصر التكاليف في المشروعات

الزراعية :

ينفق المشروع الزراعي مجموعة من عناصر التكاليف للقيام بوظائفه الرئيسية (إنتاجية - تسويقية - إدارية وتمويلية) ، كالبنود والتقاوي والشتلات والمخصبات والأسمدة البلدية والكيماوية والعلف والأدوية والخدمات البيطرية والمبيدات الحشرية ، والآلات الزراعية وقطع الغيار والزيوت والوقود وأجور العمال والملاحظين والمشرفين الزراعيين ومصاريف الماء والكهرباء ٠٠٠٠٠٠ الخ ويحصل المشروع الزراعي على هذه العناصر إما بشرائها من الموردين أو يستأجرها من الغير .

هذا ويمكن تبويب عناصر التكاليف في المشروعات الزراعية حسب التقسيمات التالية :

(١) من حيث طبيعة (نوع) عناصر التكاليف :

تقسم التكاليف عادة إلى ثلاثة أنواع هي :

أ - عناصر المواد (المستلزمات) : ويتضمن هذا العنصر كل المواد الأولية والمستلزمات السلعية التي يشتريها المشروع بغرض استخدامها في عمليات الإنتاج الزراعي ، كالتقاوي (حبوب ، ثمار ، جذور) والشتلات ، والأسمدة البلدية والكيماوية اللازمة لتسميد الأرض ، والأدوية البيطرية والمبيدات الحشرية وأعلاف المواشي وعلائق الدواجن ، بالإضافة إلى مواد التعبئة والتغليف كأكياس الورق والنايلون ، والصناديق البلاستيك والخشبية والأحولة ٠٠٠٠ الخ ومواد تشغيل الآلات والمكينات . صيانتها

كالزيوت والوقود والشحومات ، وكذلك الأدوات الكتابية
والمطبوعات .

ب - عنصر الأجور : ويتضمن كل ما يدفعه المشروع مقابل العمل
الإنساني (كأجور الفلاحين والملاحظين والمشرفين الزراعيين
والإداريين ٠٠٠ الخ) من أجور أساسية وأجور متغيره .

ج - عنصر الخدمات (المصروفات) : ويشتمل علي عناصر
التكاليف الأخرى والتي لا تدخل ضمن النوعين السابقين ،
وبطبيعة الحال تختلف هذه الخدمات طبقاً لنوع النشاط الزراعي
ومدى احتياج المشروع إلي الخدمات المختلفة كإهلاك الآلات
والمعدات والماكينات والسيارات ، ومصاريف المياه والكهرباء
والتكييف وإيجار الأراضي الزراعية وتكلفة كافة الخدمات التي
يقدمها الغير للمشروع ، كتكلفة الخدمات البيطرية أو رش
المحصولات بالمبيدات .

(٢) من حيث الوظيفة التي تؤديها عناصر التكاليف :

- ومن هذه الناحية تقسم التكاليف إلي ثلاث عناصر رئيسية هي :
- أ - عناصر تكاليف إنتاجية (زراعية) : وهي مقابل وظيفة
الإنتاج سواء مراكز الإنتاج أو مراكز الخدمات الإنتاجية ،
وتشمل عناصر التكاليف من مواد أو أجور أو خدمات التي تنفق
في حدود نشاط الإنتاج الزراعي ، والذي يبدأ عادة من بداية
إعداد الأرض للزراعة إلي أن يتم جني المحصول ، بالإضافة
لتكاليف حظائر تربية وتسمين الحيوانات وعناير تربية الدواجن .
- ب - عناصر تكاليف تسويقية : وهي مقابل وظيفة تسويق
الحاصلات والمنتجات الزراعية والمتعلقة بالمراكز التسويقية ،

وتتضمن عناصر التكاليف من مواد أو أجور أو خدمات تنفق في سبيل تسويق المنتجات .

ج - عناصر تكاليف إدارية وتمويلية : وهي كل ما يتم إنفاقه من مواد وأجور وخدمات تعلق بإدارة المشروع الزراعي ككل وتوفير الأموال اللازمة له .

(٣) من حيث علاقة التكاليف بحجم الإنتاج (النشاط) :

- وتقسم التكاليف طبقاً لهذا الأساس إلى أربعة مجموعات هي :
- أ - عناصر تكاليف متغيرة : وهي تلك التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بحجم الإنتاج ، حيث تتغير في مجموعها زيادة أو نقصاً مع التغير في حجم الإنتاج أو النشاط ، وتتمثل في تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الأولية .
 - ب - عناصر تكاليف ثابتة : وهي عناصر التكاليف التي لا تتغير في مجموعها مع تغير حجم الإنتاج أو النشاط (في الأمد القصير) .
 - ج - عناصر تكاليف شبه متغيرة : وهي تلك التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس الدرجة ويغلب علي هذه التكاليف صفة التغير .
 - د - عناصر التكاليف شبه ثابتة : وهي تلك العناصر التي تحتوي علي عنصري التغير والثبات ، ولكن يغلب عليها صفة الثبات .

(٤) من حيث علاقة التكاليف بوحدات الإنتاج (النشاط) :

وتقسم التكاليف طبقاً لهذا الأساس إلى نوعين من التكاليف هما :

- أ - تكاليف زراعية مباشرة : وهي تلك التكاليف التي يمكن تخصيصها مباشرة على منتج معين من مواد وأجور ومصروفات.
- ب - تكاليف زراعية غير مباشرة : وهي عبارة عن نفقات الخدمات الزراعية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على منتج معين ، وإنما تتصل بالإنتاج ككل وتسمى تكاليف عامة (أو مشتركة) .

رابعاً : قياس تكاليف النشاط في المشروعات الزراعية (قوائم التكاليف الزراعية) :

سبقنا الإشارة إلى أن القوائم والتقارير الزراعية تعتبر من الأدوات الرقابية الهامة ، كما أنها تيسر على إدارة المشروع الوقوف على أوجه نشاطه أولاً بأول ، نظراً لما تعكسه من دلالات عن نتائج هذا النشاط بقياس تكلفته .

وعند إعداد قوائم التكاليف الزراعية بالمشروع الزراعي يتم إعداد قائمة لكل نشاط زراعي في الاعتبار - لذلك تعد قوائم تكاليف للأنشطة التالية :

١ - نشاط زراعة المحاصيل (محصول واحد - أو عدد من المحاصيل) .

٢ - نشاط الإنتاج الحيواني (لحوم - ألبنان) .

٣ - نشاط إنتاج الدواجن (تسمين - تفريخ - بيض) .

وسوف تقتصر الدراسة في هذا الجزء على قوائم تكاليف المحاصيل الزراعية على أساس علاقة عناصر التكاليف بوحدة المنتج

(تكاليف مباشرة وغير مباشرة) . وطبقاً لمدخل التكاليف الإجمالية
(الكلية) .

رابعاً قياس تكاليف مشروعات زراعة المحاصيل :

تتمثل عناصر تكاليف زراعة المحاصيل فيما يتفق علي المحاصيل
المختلفة من مستلزمات سلعية (مواد) وأجور ومصروفات ، ويفضل
بالطبع إعداد قوائم تكاليف المحاصيل مبوبة حسب نوع المحصول .
وبمعرفة المساحة المنزرعة من كل محصول يمكن الوصول الي
مؤشرات معينة توضح إنتاجية الفدان ومتوسط تكلفة الفدان .

هذا وتنقسم الدراسة في هذه الوحدة الي العنصرين التاليين :

العنصر الأول : التعرف على عناصر تكاليف مشروعات

زراعة المحاصيل :

وتقسم التكاليف طبقاً لعلاقتها بوحدة الإنتاج وحسب نوعها وطبقاً
لمدخل التكاليف الكلية الي :

١ - المواد الأولية (المستلزمات السلعية) :

وتتضمن كل ما يشتريه المشروع بغرض استخدامها في عملية
زراعة المحاصيل ، وقد تكون هذه المواد مباشرة أو غير
مباشرة.

(أ) المواد المباشرة : وتشمل البذور والتقايي والشتلات
والأسمدة بأنواعها المختلفة والمبيدات الكيماوية .

(ب) المواد غير المباشرة : وتتضمن الوقود والزيوت والتشحيم
وقطع الغيار ومهمات الصيانة اللازمة للسيارات والآلات
والماكينات والمعدات والجرارات المستخدمة في النشاط الزراعي

٢ - الأجور :

وتتضمن كل ما يدفعه المشروع للعاملين وقد تكون الأجور مباشرة أو غير مباشرة ، ويتم التفرقة بينهما علي أساس العلاقة بين نوع العمل (الوقت المستنفذ) ووحدة المنتج .

(أ) الأجور المباشرة : وتتضمن أجور العمال الزراعيين سواء في مرحلة تجهيز الأرض أو عند زراعة المحصول أو حصاده أو جنيه وكذلك أجور عمال التشغيل الآلي عن الوقت المستنفذ داخل الحقل .

(ب) الأجور غير المباشرة : وتتضمن أجور المشرفين الزراعيين وأجور عمال الصيانة والمخازن ورش المبيدات وإدارة المشروع بالإضافة لأجور العمال الذين يقومون بتظهير المصارف وري الأرض ويمكن توزيع أجورهم علي المحاصيل المختلفة بنسبة تكلفة العمل المباشر .

٣ - المصروفات :

وهي كل ما ينفقه المشروع الزراعي بخلاف العنصرين السابقين ، وقد تكون المصروفات مباشرة أو غير مباشرة .

(أ) المصروفات المباشرة : وهي كل المصروفات التي أنفقت خصيصاً للنشاط ، كتكلفة رش المبيدات الحشرية عند أدائها بواسطة أطراف من خارج المشروع ، وكذلك عملية الحصاد أو الجني الخ .

(ب) المصروفات غير المباشرة : وهي تلك المصروفات التي يصعب تخصيصها مباشرة علي المحاصيل المستفيدة منها ،

ويجب علي محاسب التكاليف أن يقوم بتحديد الأسس المختلفة

لتوزيع هذه المصروفات علي المحاصيل المستفيدة .

العنصر الثاني : قوائم تكاليف المحاصيل الزراعية :

بعد التعرف علي عناصر تكاليف مشروعات زراعة

المحاصيل ، فإنه يمكن إعداد قوائم تكاليف المحاصيل الزراعية ،

سواء إعداد قائمة تكاليف لكل محصول علي حدة أو قائمة تكاليف

واحدة لعدد من المحاصيل . مع ملاحظة أنه طبقاً لفلسفة هذا

المدخل فإن التكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية والتمويلية

تكاليف غير مباشرة .

(١) قائمة تكاليف المحصول :

يتم إعداد قائمة تكاليف المحصول منفصلة لكل محصول علي

حدة تبين تكاليفه الإجمالية ويمكن أن تأخذ هذه القائمة الشكل

التالي :

قائمة تكاليف محصول عن الفترة من إلى

المبالغ بالجنيه		بيان
كلي	جزئي	
		تكاليف الإنتاج الزراعي
		١ - تكاليف زراعية مباشرة :
		أجور مباشرة :
	xx	عمال دائمين
	xx	عمال مؤقتين
	xx	عمال تشغيل آلي
	...	
xx		
		مواد (مستلزمات) مباشرة :
	xx	تقاوي وبذور
	xx	شتلات
	xx	أسمدة
	xx	مبيدات حشرية
	...	
xx		
		مصروفات مباشرة :
	xx	مصاريف حصاد
	xx	مصاريف جني
	...	
xx		
xx		إجمالي التكاليف المباشرة (الأولية)

تابع قائمة تكاليف محصول ... عن الفترة من إلى

المبالغ بالجنيه		بيان
كلي	جزئي	
		٢ - تكاليف زراعية غير مباشرة :
		(أ) تكاليف زراعية (إنتاجية) :
	xx	أجور الملاحظين والمشرفين الزراعيين
	xx	عمل الآلات
	xx	عمل الماشية
	xx	وقود وزيوت
	xx	قطع غيار الآلات والماكينات والمعدات
	xx	إيجارات
	xx	تأمينات مختلفة علي الأصول
	xx	إهلاكات الأصول المختلفة
	xx	مصرفات أخرى
xx		إجمالي التكاليف الزراعية غير المباشرة
xx		إجمالي تكاليف الإنتاج الزراعي خلال الفترة
xx		+ تكلفة زراعات قائمة أول الفترة بالحقل
xxxx		مجموع
(xx)		- تكلفة زراعات قائمة آخر الفترة بالحقل
		إجمالي تكلفة محصول زراعي تام
xx		+ مخزون سلعي من المحصول أول الفترة
xx		
xxx		مجموع

تابع قائمة تكاليف محصول ... عن الفترة من إلى

المبالغ بالجنيه		بيان
كلي	جزئي	
xx		- مخزون سلعي من المحصول آخر الفترة
xx		إجمالي تكاليف الإنتاج الزراعي للمحصول المباع
		ب (تكاليف تسويقية :
	xx	أجور عمال التعبئة والتغليف
	xx	أجور البائعين
	xx	عمولة وكلاء البيع
	xx	مواد تعبئة وتغليف
	xx	مصاريف البيع والتوزيع
	xx	إعلان
xx		إجمالي تكاليف التسويق
xx		تكلفة المبيعات (تكلفة المحصول المباع)
		ج (تكاليف إدارية وتمويلية :
		نصيب المحصول من :
	xx	الأجور الإدارية
	xx	المواد الإدارية
	xx	المصروفات الإدارية والتمويلية
xx		إجمالي تكاليف إدارية وتمويلية
xx		التكاليف الكلية (الإجمالية) للمحصول

مثال (١١) : فيما يلي بيانات عن تكاليف محصول القطن عن الفترة

من ٢٠٠٥/٢/١ حتى ٢٠٠٥/١٠/٣١ لمزرعة :

١. عنصر الأجور : ٢٤٠٠٠ أجور عمال دائمين ، ٣٧٠٠٠ أجور

عمال مؤقتين ، ١٥٠٠٠ أجور عمال تشغيل

آلي ، ٩٠٠٠ أجور الملاحظين والمشرفين

الزراعيين ، ٣٥٠٠ أجور عمال التعبئة ،

٦٥٠٠ أجور إدارية .

٢. عنصر المواد : ١٢٠٠٠ تقاوي وبذور ، ٨٠٠٠ أسمدة ، ٦٠٠٠

مبيدات حشرية ، ٢٠٠٠ وقود وزيوت ،

٣٠٠٠ قطع غيار للآلات والماكينات ، ٦٠٠٠

شكاير تعبئة محصول ، ١٠٠٠ مواد تعبئة

وتغليف أخرى ، ١٠٠٠ مواد إدارية .

٣. عنصر المصروفات الزراعية : ٦٥٠٠ مصاريف حصاد ،

٢٥٠٠ مصاريف جني المحصول ، ٣٠٠٠

إيجارات ، ١٢٠٠ تأمين علي الجرارات ،

١٨٠٠ إهلاك أصول ، ٣٠٠٠ مصروفات

أخرى .

المطلوب : إعداد قائمة تكاليف محصول القطن

عن الفترة من ٢٠٠٥/٢/١ حتى

٢٠٠٥/١٠/٣١ .

الحل

٤. مصروفات تسويقية : ٢٥٠٠ عمولة وكلاء بيع ، ٢٨٠٠
مصاريف بيع وتوزيع .

٥. مصروفات إدارية : ٢٠٠٠ فوائد قرض ، ١٠٠٠ إيجار
مبنى الإدارة ٨٠٠ دفعات إدارية أخرى.

قائمة تكاليف محصول القطن

عن الفترة من ٢٠٠٥/٢/١ حتى ٢٠٠٥/١٠/٣١

كلي	جزئي	
		تكاليف الإنتاج الزراعي :
		١ - تكاليف زراعية مباشرة :
		أجور مباشرة :
	٢٤٠٠٠	أجور عمال دائمين
	٣٧٠٠٠	أجور عمال مؤقتين
	١٥٠٠٠	أجور عمال تشغيل آلي
٧٦٠٠٠		
		مواد مباشرة :
	١٢٠٠٠	تقاوي وبذور
	٨٠٠٠	أسمدة
	٦٠٠٠	مبيدات حشرية
٢٦٠٠٠		
		مصروفات مباشرة :
	٦٥٠٠	مصاريف حصاد
	٢٥٠٠	مصاريف جني المحصول
٩٠٠٠		
١١١٠٠٠		
		٢ - تكاليف زراعية غير مباشرة :
	٩٠٠٠	أجور الملاحظين والمشرفين الزراعيين
	٢٠٠٠	وقود وزيوت
	٣٠٠٠	قطع غيار للآلات والماكينات

	٣٠٠٠	إيجارات
	١٢٠٠	تأمين علي الجرارات
	١٨٠٠	إهلاك أصول
	٣٠٠٠	مصروفات أخرى
٢٣٠٠٠		
١٣٤٠٠٠		إجمالي تكاليف الإنتاج الزراعي خلال الفترة
		٣ - <u>تكاليف تسويقية :</u>
	٣٥٠٠	أجور عمال التعبئة
	٦٠٠٠	شكاير تعبئة محصول
	١٠٠٠	مواد تعبئة وتغليف أخرى
	٢٥٠٠	عمولة وكلاء بيع
	٢٨٠٠	مصاريف بيع وتوزيع
١٥٨٠٠		تكلفة المبيعات
١٤٩٨٠٠		
		٤ - <u>تكاليف إدارية وتمويلية :</u>
	٦٥٠٠	أجور إدارية
	١٠٠٠٠	مواد إدارية
	٢٠٠٠	فوائد قرض
	١٠٠٠	إيجار مبنى الإدارة
	٨٠٠	مصروفات إدارية أخرى
١١٣٠٠		
١٦١١٠٠		إجمالي التكاليف

(٢) قائمة تكاليف المحاصيل :

وفي حالة تعدد المحاصيل الزراعية فيمكن تصوير قائمة تكاليف المحاصيل مبوبة حسب نوع المحصول . ويراعى في هذه الحالة أن توزع التكاليف الزراعية غير المباشرة علي المحاصيل الزراعية طبقاً لأسس توزيع مناسبة . وكلما أمكن تفتيت الخدمات الزراعية إلي مراكز تكلفة وتحديد معدلات تحميل معينة ، لتحميل تكاليف مراكز الخدمات الزراعية علي المحاصيل (باعتبارها مراكز إنتاجية) كلما كان ذلك أفضل .

ويمكن استعراض بعض الأسس التي يمكن استخدامها في توزيع بعض المصروفات الزراعية غير المباشرة علي المراكز الزراعية المختلفة ، وذلك علي النحو التالي :

١. أجور الملاحظين والمشرفين توزع علي أساس عدد العمال أو ساعات تشغيل العمال أو الأجور المباشرة .
٢. أجور عمال الصيانة ورش المبيدات توزع علي أساس الساعات الفعلية المستنفذة بكل حقل .
٣. المواد غير المباشرة توزع علي أساس مساحة كل حقل .
٤. إهلاك الآلات والمعدات والماكينات الزراعية توزع علي أساس ساعات تشغيلها أو قيمة الأصول .
٥. وقود الآلات يوزع علي أساس ساعات التشغيل .
٦. التأمين علي الأصول يوزع علي أساس قيمة الأصول .
٧. تكاليف التخزين توزع علي أساس المساحة المخصصة لتخزين محصول كل حقل .

٨. استهلاك خصوبة الأرض يتم حسابها بمعرفة خبراء يمكنهم

تحديداتها و توزع علي أساس مدى استفادة كل حقل من خصوبة

الأرض

٩. جميع المصروفات البيعية والتسويقية علي اختلاف أنواعها

توزع علي أساس قيمة المبيعات .

هذا ويمكن أن تأخذ قائمة التكاليف في حالة تعدد المحاصيل

الزراعية عن فترة معينة الشكل التالي :

قائمة تكاليف المحاصيل الزراعية عن الفترة من ٠٠٠٠ إلى ٠٠٠٠٠٠

المبالغ بالجنيه				بيان
محصول (ج)	محصول (ب)	محصول (أ)	إجمالي	
				تكاليف الإنتاج الزراعي :
				(١) تكاليف زراعية مباشرة :
x	x	x	x	أجور مباشرة
x	x	x	x	مواد مباشرة
x	x	x	x	مصروفات مباشرة
xx	xx	xx	xx	إجمالي التكاليف المباشرة (الأولية)
				(٢) تكاليف زراعية غير مباشرة :
				(أ) تكاليف زراعية (إنتاجية) :
x	x	x	x	أجور غير مباشرة
x	x	x	x	مواد غير مباشرة
x	x	x	x	مصروفات غير مباشرة
xx	xx	xx	xx	+ إجمالي تكاليف زراعية غير مباشرة
xx	xx	xx	xx	إجمالي تكاليف الإنتاج الزراعي خلال الفترة (١+٢)
x	x	x	x	+ تكلفة زراعات قائمة بالحقل أول الفترة
xx	xx	xx	xx	مجموع
x	x	x	x	- تكلفة زراعات قائمة بالحقل آخر الفترة
xx	xx	xx	xx	تكلفة الإنتاج الزراعي المتاح للبيع
x	x	x	x	+ مخزون سلعي من المحاصيل أول الفترة
xx	xx	xx	xx	مجموع
x	x	x	x	- مخزون سلعي من المحاصيل آخر الفترة
xx	xx	xx	xx	إجمالي تكاليف الإنتاج الزراعي للمحاصيل المباعة

قائمة تكاليف المحاصيل الزراعية عن الفترة من ٠٠٠٠ إلى ٠٠٠٠٠

المبالغ بالجنيه				بيان
محصول (ج)	محصول (ب)	محصول (أ)	إجمالي	
x	x	x	x	(ب) تكاليف تسويقية :
x	x	x	x	أجور تسويقية
x	x	x	x	مواد تسويقية
xx	xx	xx	xx	مصرفات تسويقية
xx	xx	xx	xx	إجمالي تكاليف التسويق
xx	xx	xx	xx	إجمالي تكاليف المبيعات (تكاليف المحاصيل المباعة)
x	x	x	x	(ج) تكاليف إدارية وتمويلية :
x	x	x	x	أجور إدارية
x	x	x	x	مواد إدارية
x	x	x	x	مصرفات إدارية
xx	xx	xx	xx	إجمالي تكاليف إدارية وتمويلية
xx	xx	xx	xx	التكاليف الكلية الإجمالية

مثال (١٢) : فيما يلي بيانات عن إحدى المزارع النموذجية خلال السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

أولاً : الأجور :	مباشرة	غير مباشرة	تسويقية	إدارية
محصول أ	١٩٠٠٠	٦٠٠٠	٤٥٠٠	٢٠٠٠
محصول ب	٢٦٠٠٠	١١٠٠٠	٦٢٠٠	٣١٠٠
محصول ج	١٨٠٠٠	٧٠٠٠	٢٦٠٠	٢٨٠٠
ثانياً : المواد :				

محصول أ	١١٠٠٠	٨٠٠٠	٣٠٠٠	١٥٠٠
محصول ب	١٣٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	١١٠٠
محصول ج	٨٠٠٠	٣٠٠٠	٢٦٠٠	٢١٠٠

ثالثاً : المصروفات :

محصول أ	١٢٠٠٠	٦٠٠٠	١٨٠٠	١٤٠٠
محصول ب	١٤٠٠٠	٨١٠٠	٢٤٠٠	١٣٠٠
محصول ج	١٠٠٠٠	٤١٠٠	١٤٠٠	٨٠٠

رابعاً : زراعات قائمة بالحقل في ١/١

١٢/٣١

محصول أ	٦٢٠٠	٤٦٠٠
محصول ب	٢٥٠٠	٣٦٠٠
محصول ج	٣٨٠٠	٣١٠٠

خامساً : محصول تام النضج بالمخازن في ١/١

١٢/٣١

محصول أ	١٥٠٠	٢١٠٠
محصول ب	٤٨٠٠	٤٦٠٠
محصول ج	٩٠٠	١٠٠٠

المطلوب : إعداد قائمة تكاليف المحاصيل الزراعية عن الفترة من

٢٠٠٥/١/١ حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ .

قائمة تكاليف المحاصيل الزراعية

عن الفترة من ٢٠٠٥/١/١ حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١

المبالغ بالجنيه				بيان
محصول (ج)	محصول (ب)	محصول (ا)	إجمالي	
				تكاليف الإنتاج الزراعي :
				(١) تكاليف زراعية مباشرة :
				أجور مباشرة
١٨٠٠٠	٢٦٠٠٠	١٩٠٠٠	٦٣٠٠٠	مواد مباشرة
٨٠٠٠	١٣٠٠٠	١١٠٠٠	٣٢٠٠٠	مصروفات مباشرة
١٠٠٠	١٤٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٧٠٠٠	
٢٧٠٠٠	٥٣٠٠٠	٤٢٠٠٠	١٢٢٠٠٠	إجمالي التكاليف المباشرة (الأولية)
				(٢) تكاليف زراعية غير مباشرة :
				(أ) تكاليف زراعية غير مباشرة :
٧٠٠٠	١١٠٠٠	٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	أجور غير مباشرة
٣٠٠٠	٦٠٠٠	٨٠٠٠	١٧٠٠٠	مواد غير مباشرة
٤١٠٠	٨١٠٠	٦٠٠٠	١٨٢٠٠	مصروفات غير مباشرة
١٤١٠٠	٢٥١٠٠	٢٠٠٠٠	٥٩٢٠٠	إجمالي تكاليف زراعية غير مباشرة
٤١١٠٠	٧٨١٠٠	٦٢٠٠٠	١٨١٢٠٠	إجمالي تكاليف الإنتاج الزراعي خلال الفترة (٢+١)
٣٨٠٠	٢٥٠٠	٦٢٠٠	١٢٥٠٠	+ تكلفة زراعات قائمة بالحقل في ١/١
٤٤٩٠٠	٨٠٦٠٠	٦٨٢٠٠	١٩٣٧٠	مجموع
(٣١٠٠)	(٣٦٠٠)	(٤٦٠٠)	(١١٣٠٠)	- تكلفة زراعات قائمة بالحقل في ١٢/٣١
٤١٨٠٠	٧٧٠٠٠	٦٣٦٠٠	١٨٢٤٠٠	تكلفة الإنتاج الزراعي المتاح للبيع

٩٠٠	٤٨٠٠	١٥٠٠	٧٢٠٠
٤٢٧٠٠	٨١٨٠٠	٦٥١٠٠	١٨٩٦٠٠
(١٠٠٠)	(٤٦٠٠)	(٢١٠٠)	(٧٧٠٠)
٤١٧٠٠	٧٧٢٠٠	٦٣٠٠٠	١٨١٩٠٠
٢٦٠٠	٦٢٠٠	٤٥٠٠	١٣٣٠٠
٢٦٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٦٠٠
١٤٠٠	٢٤٠٠	١٨٠٠	٥٦٠٠
٦٦٠٠	١٣٦٠٠	٩٣٠٠	٢٩٥٠٠
٤٨٣٠٠	٩٠٨٠٠	٧٢٣٠٠	٢١١٤٠٠
٢٨٠٠	٣١٠٠	٢٠٠٠	٧٩٠٠
٢١٠٠	١١٠٠	١٥٠٠	٤٧٠٠
٨٠٠	١٣٠٠	١٤٠٠	٣٥٠٠
٥٧٠٠	٥٥٠٠	٤٩٠٠	١٦١٠٠
٥٤٠٠٠	٩٦٣٠٠	٧٧٢٠٠	٢٢٧٥٠٠

+ مخزون سلعي من المحاصيل في ١/١

مجموع

- مخزون سلعي من المحاصيل في ١٢/٣١

إجمالي تكاليف الإنتاج الزراعي للمحاصيل المباعة

(ب) تكاليف تسويقية غير مباشرة :

أجور تسويقية

مواد تسويقية

مصرفات تسويقية

إجمالي تكاليف التسويق

إجمالي تكاليف المبيعات

(ج) تكاليف إدارية وتمويلية غير مباشرة :

أجور إدارية

مواد إدارية

مصرفات إدارية

إجمالي التكاليف الإدارية والتمويلية

التكاليف الإجمالية

تدريب

فيما يلي بيانات عن إحدى المزارع النموذجية خلال السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١ :

أولاً : الأجور :

مباشرة	غير مباشرة	تسويقية	إدارية
محصول أ	٣٨٠٠٠	١٢٠٠٠	٩٠٠٠
محصول ب	٥٢٠٠٠	٢٢٠٠٠	١٢٤٠٠
محصول ج	٣٦٠٠٠	١٤٠٠٠	٥٢٠٠

ثانياً : المواد :

محصول أ	٢٢٠٠٠	١٦٠٠٠	٦٠٠٠
محصول ب	٢٦٠٠٠	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠
محصول ج	١٦٠٠٠	٦٠٠٠	٥٢٠٠

ثالثاً : المصروفات :

محصول أ	٢٤٠٠٠	١٢٠٠٠	٣٦٠٠
محصول ب	٢٨٠٠٠	١٦٢٠٠	٤٨٠٠
محصول ج	٢٠٠٠٠	٨٢٠٠	٢٨٠٠

رابعاً : زراعات قائمة بالحقل في ١/١

محصول أ	١٢٤٠٠	٩٢٠٠
محصول ب	٥٠٠٠	٧٢٠٠
محصول ج	٧٦٠٠	٦٢٠٠

خامساً : محصول تام النضج بالمخازن في ١/١		
١٢/٣١		
محصول أ	٣٠٠٠	٤٢٠٠
محصول ب	٩٦٠٠	٩٢٠٠
محصول ج	١٨٠٠	٢٠٠٠

المطلوب : إعداد قائمة تكاليف المحاصيل الزراعية عن الفترة من ٢٠٠٥/١/١ حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ .

الوحدة التعليمية الثالثة محاسبة الزكاة عن الثروة الزراعية

الأهداف التعليمية :

تهدف هذه الوحدة إلى تحقيق ما يلي :

- تقديم تعريف مبسط عن المفهوم الفقهي للزكاة باعتباره

أساس المحاسبة عنها.

- التعريف بالأساس المحاسبي في تحديد الوعاء وحساب مقدار

الزكاة المستحقة عن الثروة الحيوانية

- التعريف بالأساس المحاسبي في تحديد الوعاء وحساب مقدار

الزكاة المستحقة عن الزروع والثمار

أولاً : المفهوم الفقهي للزكاة (١)

الزكاة فريضة بحكم الكتاب والسنة والاجماع ، وهي تطهير للنفس وتركية للمال قال تعالى (خذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُمْ وَتُزَكِّيهِمْ بِهَا وَصَلِّ عَلَيْهِمْ إِنَّ صَلَاتَكَ سَكَنٌ لَهُمْ وَاللَّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ) .

والزكاة تضم معان سامية أرتأها الخالق جلّت قدرته نذكر منها :

- ١ - الزكاة توثيق للعلاقة بين العبد وخالقه .
- ٢ - الزكاة تطهير وتركية للروح .
- ٣ - الزكاة تدفع البلاء عن المزكي وتكفر عن خطاياه .
- ٤ - الزكاة تكافل اجتماعي في أسمى صورة .

شروط وجوب الزكاة :

يرى الفقهاء المحدثون (٢) أن شروط وجوب الزكاة هي :

- ١ - الإسلام : فلا تجب الزكاة علي غير المسلم .
- ٢ - الملك التام : ويجب أن يكون المال الذي تؤدي عنه الزكاة مملوكاً للمسلم ملكاً تاماً كما تجب الزكاة في مال الصبي والمجنون واليتيم .
بينما لا تجب الزكاة في المال الموقوف علي المساجد أو المدارس أو الفقراء أو المساكين .
- ٣ - النصاب : أي أن يكون المال الذي تجب فيه الزكاة قد بلغ قدراً معلوماً وهذا القدر يختلف باختلاف الأموال التي تجب فيها الزكاة .

(١) د . محمد كمال عطية ، محاسبة الشركات والمعارف في النظام الإسلامي ، القاهرة ، الاتحاد

الدول للبنوك الإسلامية ، ١٩٨٤ ، ص ٢٠٩ - ٢١١

(٢) د . عطية حسن البدوي ، المفهوم الفقهي والمحاسبي لزكاة عروض التجارة ، ومشق بحث

غير منشور ، نقلا عن محي الدين ستو ، ١٩٧٥ ، ص ٥٥ - ٦٢

٤- الحول : يشترط الحول وهو سنة قمرية كاملة في زكاة الذهب والفضة والماشية ، أما ما يخرج من الأرض كالزروع والمعدن فتفرض فيه الزكاة ولو لم يحل عليه الحول لأنه نام بنفسه ولا تتوقف الزكاة فيه علي مرور الحول .
الأموال الخاضعة للزكاة :

بينت السنة الشريفة الأموال التي تجب فيها الزكاة ونصاب كل منها ومقدار الواجب فيها ويبوب فقهاء الإسلام هذه الأموال بما يتمشى مع المفهوم الضريبي الحديث الي قسمين :

(أ) زكاة إيرادات الأموال العقارية وهي تتضمن النشاط الزراعي والحيواني ونشاط الأراضي المبنية .

(ب) زكاة الأموال المنقولة وتقسم الي نقود ونشاط تجاري وصناعي وثروة معدنية وحيوانية .

وينبغي أن نبين أن بعض الأموال المذكورة لم يكن موجوداً عندما شرعت الزكاة ، واجتهد الفقهاء في القياس علي غيرها مما يجعل دراستنا قاصرة علي التكيف المحاسبي لهذه الآراء لتبدأ من حيث انتهى إليه فقهاء الشريعة الإسلامية .

المبادئ المحاسبية للزكاة :

من أهم المبادئ المحاسبية التي يلزم مراعاتها عند حساب الزكاة ما يلي (١):

١ - مبدأ التقويم علي أساس سعر الاستبدال الحالي أو القيمة

السوقية : إذ أنه يجب تقويم العروض في نهاية الحول لأغراض حساب زكاة المال بسعر السوق الحالي وقد أيد هذا المبدأ جمهور الفقهاء .

(١) راجع د . حسين شحاتة ، محاسبة الزكاة مفهوماً ونظماً وتطبيقاً ، القاهرة ، الاتحاد الدولي للبنوك الإسلامية ، ١٩٨٤ ، ص ٨٧ وما بعدها .

- ٢ - مبدأ السنوية : أي تحديد السنة القمرية أساساً للقياس فيما عدا زكاة
الزروع والثمار والمعادن .
- ٣ - مبدأ استقلال السنوات المالية : وهذا المبدأ يعتمد علي مبدأ السنوية
أي أن ما ينفق بعد نهاية الحول لا تجب فيه الزكاة ، وإن الزكاة واجبة
عن العام الماضي حتى لو لم يتم سدادها أو حدثت خسائر في العام
التالي.
- ٤ - مبدأ النماء حقيقاً أو تقديراً : أي سواء تم هذا النماء أثناء الحول أو
كان متوقعاً بالبيع وسواء كان النماء متصلاً أو منفصلاً.
- ٥ - مبدأ القدرة التكليفية : وهو ما يطلق عليه في الفقه الإسلامي بنصاب
الزكاة حتى لا يرهق المسلمين غير القادرين ، والنصاب قيمته محددة
بعشرين دينارا أي مائتي درهم.
- ٦ - مبدأ الزكاة على الإيراد الصافي وليس الإجمالي : حيث أنه عند
قياس الزكاة يجب خصم الديون والتكاليف من الإيراد وكذلك الحاجيات
الشخصية والعائلية للمكلفين .
- ٧ - مبدأ تبعية المال : أي أنه يجب حصر الأموال الخاضعة للزكاة للممول
الواحد سواء كانت في بلاد الإسلام أو خارجها مع ضم قيمة الأموال غير
المتجانسة الي بعضها وتقدير النصاب دفعة واحدة .
- الزكاة ضريبة إسلامية متميزة (١) :
- فرض الإسلام الزكاة علي المسلمين بمعدلات محددة لصرفها في أغراض
معينة ، وخول لولي الأمر فرض ضرائب أخرى مع الزكاة إذا لزم الأمر ذلك .
تنفيذاً لقول الرسول صلى الله عليه وسلم (إن في المال حقاً سوى الزكاة) ،

(١) راجع د . محمد كمال عطية ، مرجع سابق ، ص ٢١١ .

هذا ويجب مراعاة أنه في الفكر الإسلامي قد تغني الزكاة عن فرض الضرائب ولكن لا تغني الضرائب عن فرض الزكاة لأنها تمثل الحد الأدنى للتكليف الإلهي في المال .

معدلات الزكاة :

الزكاة هي أهم الموارد المحددة القيمة في الدولة الإسلامية ونبين معدلات الزكاة في الشريعة الإسلامية للأموال بأنواعها حسب التبويب الذي أشرنا إليه مع تقديم بعض أمثلة رقمية للإيضاح :

(١) النشاط الزراعي :

١ - زكاة الأفيان. أو الزروع والثمار والسلع النباتية الأخرى وتجب الزكاة إذا بلغت النصاب (قيمة خمسون كيلة ٦٥٢,١ كيلو جرام من القمح) وذلك بعد جفافه وإزالته من القش والقشور علي أن تقاس قيمة الحبوب الأخرى علي قيمة نصاب القمح وتجمع الإيرادات الخاصة بالزراعة خلال الحول ويخصم منها تكاليف الإنتاج والديون والضرائب إذا كان مالكا للأرض (فيما عدا الري) من قيمة الإنتاج فإذا كان الباقي يساوي النصاب أو يزيد يخصم للزكاة بنسبة ٥% للأراضي التي تعتمد علي الري اليدوي أو الآلي وبنسبة ١٠% للأراضي التي تعتمد علي ماء

السماء أو ماء العيون طبقاً لما أمر به الرسول صلى الله عليه وسلم في قوله (فيما سقت السماء أو العيون أو كان عشريا العشر ، وفيما سقى بالنضج نصف العشر) .

٢ - إذا كانت الأرض الزراعية مستأجرة يراعى خصم الإيجار ضمن التكاليف ويؤخذ الباقي بنفس الطريقة والمعدلات .

٣ - إذا كان مالك الأرض الزراعية يقبض إيجارا فيطرح منه التكاليف

والديون التي عليه ويخضع الباقي للزكاة بنفس الطريقة والمعدلات .

٤ - إذا كانت الأراضي عليها مباني ومنجزة للغير فالرأي الراجح يطرح

من الإيراد نفقات الصيانة والإدارة والديون والضرائب وحصة إهلاك

المبنى والاحتياجات البشرية الضرورية ثم يخضع الباقي للزكاة بنفس

الطريقة وبمعدل ١٠% لأنها زكاة على الدخل النقدي .

٥ - اختلف الفقهاء في خصم نفقات الحياة الاجتماعية من ناتج الأرض

فبينما يرى البعض خصمها مثل نفقات المحصول ، فإن البعض الآخر

يرى عدم جواز خصمها ، تمشيا مع تفسير الآية الكريمة الخاصة بذلك .

جدول معدلات الزكاة : في كتابها رأينا أن المعدلات تختلف باختلاف

يمكن تلخيص هذه المعدلات كما يلي : في كتابها رأينا أن المعدلات تختلف باختلاف

١- ٥% على الغنم . في كتابها رأينا أن المعدلات تختلف باختلاف

٢- ٥% على البقر والابل . في كتابها رأينا أن المعدلات تختلف باختلاف

٣- ٥% على الزروع بكلفة . في كتابها رأينا أن المعدلات تختلف باختلاف

٤- ١٠% على الزروع بدون كلفة . في كتابها رأينا أن المعدلات تختلف باختلاف

والمالية بكلفة .

٥- ٢٠% على الثروة المعدنية والمالية بدون كلفة . في كتابها رأينا أن المعدلات تختلف باختلاف

ويبدو من ذلك أن النسبة السائدة في الزكاة هي ٢٠% على أصل

المال النامي ويليها نسبة ١٠% من صافي الأرباح . في كتابها رأينا أن المعدلات تختلف باختلاف

في كتابها رأينا أن المعدلات تختلف باختلاف

٨٧١ - ٢٧٢ - ٢٠٠٧

ثانياً : زكاة الثروة الحيوانية (١)

كانت المواشي والأنعام من أهم الثروات المعروفة في صدر الإسلام وما تزال كذلك في بعض المجتمعات المعاصرة وتنقسم الأنعام في الفقه الإسلامي إلى ثلاث مجموعات :

١ - أنعام تقتني لغرض إشباع الحاجات الأصلية لمالكها مثل الحيوانات العاملة (الابل و البقر) وهي التي تستخدم في حرث الأرض وسقي الزرع ونقل الأمتعة وما إلى ذلك ، وهي معفاة من الزكاة بإجماع الفقهاء تصديقاً لحديث الرسول صلى الله عليه وسلم (ليس في البقر العوامل صدقة) كذلك لا يتحقق فيها النماء الذي يعد شرطاً في الحيوانات العاملة فهي بمثابة أصول ثابتة يتم الحصول عليها بغرض استخدامها وليس بغرض تنميتها أو الاتجار فيها .

٢ - أنعام سائمة أي راعية معظم أيام العام وتقتني لغرض النماء والتوليد وهي تربي بدون كلفة تذكر ، وتجب فيها زكاة الأنعام باعتبارها من الأصول المتداولة إذا حال عليها الحول وتشمل الابل والبقر والجاموس والغنم والماعز وذلك طبقاً للجداول التي سيرد تفصيلها بعد .

٣ - أنعام معلوفة تقتني بغرض تحقيق الإيراد مثل مواشي منتجات الألبان والتسمين ، ويجب فيها زكاة المستغلات إذ إنها من الأموال الثابتة ذات الإيراد .

(١) راجع د . فؤاد السيد المليجي ، محاسبة الزكاة ، الاسكندرية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ،

٢٠٠١ ص ١٧٢ - ١٧٨ .

وفيما يلي كيفية احتساب الزكاة في النوعين الثاني والثالث باعتبار أن النوع الأول لا يخضع للزكاة .

زكاة الثروة الحيوانية السائمة (النوع الثاني):

ورد ذكر الأنعام في كثير من الآيات القرآنية ومن شكر الله علي نعمه علينا هو تأدية ما فرضته الشريعة من زكاة علي هذه الأنعام والشروط الواجب توافرها لزكاة الأنعام هي :

(أ) بلوغ النصاب .

(ب) حولان الحول .

(ج) أن تكون سائمة ولا تكون عاملة .

وقد سبقت الإشارة إلي أن الحيوانات السائمة هي التي ترعى الكلأ المباح في أكثر السنة وليس في جميع أيام السنة نظراً إلي قلة المراعي أو لأي ظروف أخرى وقد وردت أحاديث كثيرة في زكاة الأنعام منها قول رسول الله صلى الله عليه وسلم (في كل إبل سائمة في كل أربعين إبنة لبون إلي آخر الحديث) .

خصائص زكاة الأنعام :

تتسم زكاة الأنعام بعدة خصائص من أهمها ما يلي :

(١) أنها زكاة مباشرة : علي ذات الأموال المستثمرة في الأنعام وليس في نتائجها وتعد تلك الأموال نامية نماء فعلياً بما ينتج منها من صغار .

(٢) أنه زكاة حولية : أي يجب أن يمر علي ملكية هذه الأنعام حول كامل ، وقد كان الرسول صلى الله عليه وسلم والخلفاء من بعده يرسلون العاملين علي الزكاة كل حول ليجمعوا الزكاة ومنها زكاة الأنعام .

(٣) يشترط أن تكون الأنعام سائمة أكثر العام ، ولقط سائمة يقصد به

أنها ترعى في الكلاً المباح معظم أيام العام كما يجب ألا تكون عاملة .
(٣١١١) (٣١١٢) (٣١١٣) (٣١١٤) (٣١١٥) (٣١١٦) (٣١١٧) (٣١١٨) (٣١١٩) (٣١٢٠)

(٤) زكاة نسبية السعر : ففي الإبل والبقر تبلغ حوالي ٢,٥% من

رأس المال علي حين تبلغ في الغنم والماعز حوالي ١% .

(٥) تؤدى الزكاة في الأصل عيناً : ولا يجوز إخراج ما يعادلها نقداً إلا

لعذر ، وتقوم بالقيمة السوقية أي السعر الساري في السوق يوم

تحل الزكاة مصداقاً لحديث رسول الله صلى الله عليه وسلم (خذ

الحب من الحب والشاة من الغنم ، والبعير من الإبل والبقرة

والجمال من البقر) .

(٦) زكاة تؤخذ في الاعتبار المقدرة التكليفية للشخص المكلف بإدارة

الزكاة : فلا تخضع الأنعام التي دون النصاب للزكاة .

(٧) لا تؤخذ الزكاة من خيار الأنعام إلا برضاء أصحابها رضاء تاماً : ،

كما يجب ألا تؤخذ المعيبة عيباً يحدث نقصاً في قيمتها عند ذوي

الخبرة بالحيوان إلا إذا كانت الحيوانات كلها معيبة (بصفة عامة)

تؤخذ الزكاة من أوسط المال) .

وتختلف زكاة الأنعام عن زكاة المستغلات على مشروعات الإنتاج

الحيواني لأغراض الألبان أو اللحوم فالأولى تجب في الأنعام ذاتها

وتجب الثانية في إيراداتها .

وقد قسم فقهاء الإسلام الأنعام إلى مجموعات وخدوا لكل مجموعة

نصاباً علي النحو التالي : ولعل هذا ما لا يخفى عليه من

الأنعام التي لا تؤخذ زكاة عنها .

أولاً : زكاة الإبل :

ويقصد بها الذكور والإناث فإذا ملك المسلم خمس رعوس من الإبل وحال عليها الحول وهي ملكه وجب عليه فيها شاة من الضأن ، وإذا ملك عشرة وجب عليه فيها شاتان ، وإذا ملك خمس عشرة وجب عليه فيها ثلاث شياه ، وإذا ملك عشرين وجب عليه فيها أربع شياه وإذا ملك خمسا وعشرين وجب عليه فيها بنت (وهي ما تم لها سنة ودخلت في الثانية) وتسمى مخاض ، وإذا بلغ ما يملكه ستا وثلاثين وجب فيها (بنت لبون) (وهي ما تم لها سنتان ودخلت في الثالثة) حتى تبلغ ستا وأربعين فيها (حقة) (وهي ما تم لها ثلاث سنين ودخلت في الرابعة) . حتى تبلغ ستين فإذا بلغت إحدى وستين إلى خمس وسبعين ففيها (جذعة) وهي ما جذعت مقدم الفك أي أسقطته (وهي ما تم لها أربع سنين ودخلت في الخامسة) حتى تبلغ تسعين فإذا بلغت إحدى وتسعين ففيها بنتا لبون حتى تبلغ مائة وعشرين ففيها حقتان فإذا زادت على ذلك ففي كل أربعين بنت لبون وفي كل خمسين حقة

والجدول رقم (١) الآتي يوضح الزكاة الواجبة شرعاً في الإبل .
وخلطة الأنعام في الإسلام لها شخصية معنوية مستقلة ، وبذلك لا يعفى الفرد الذي لا يملك النصاب ، بل يفرض عليه الزكاة بنسبة حصته في الخلطة مصداقاً لحديث رسول الله صلى الله عليه وسلم (لا يجمع بين مفترق ، ولا يفرق بين مجتمع خشية الصدقة ، وما كان من خليطين فإنهما يتراجعان بالسوية) .
ويرى مالك والشافعي وأحمد : أن للخلطة تأثيراً في أحكام الزكاة فيجب في مال الخلطاء كما لو كان مملوكاً لرجل واحد مثال ذلك لو كان لثلاثة خلطاء ١٢٠ شاة فلا يؤخذ منهم إلا شاة واحدة ، في حين أنهم لو لم يختلطوا لأخذ .

جدول (١)
زكاة الإبل

مقدار الزكاة	وعاء الزكاة
لا شيء	١ - ٤
شاه من الغنم	٥ - ٩
شأتان من الغنم	١٠ - ١٤
ثلاث شياه	١٥ - ١٩
أربع شياه	٢٠ - ٢٤
أنثى عمرها سنة (بنت مخاض)	٢٥ - ٣٥
أنثى عمرها سنتان (بنت لبون)	٣٦ - ٤٥
أنثى عمرها ٣ سنوات (حقه)	٤٦ - ٦٠
أنثى عمرها ٤ سنوات (جذعة)	٦١ - ٧٥
بنتا لبون	٧٦ - ٩٠
حقتان	٩١ - ١٢٠
ثلاث بنات لبون	١٢١ - ١٢٩
ثم في كل ٤٠ بنت لبون وفي كل ٥٠ حقة	

منهم ثلاث شياه ، لأن مدلول الحديث عندهم النهي عن تفريق المال
المجمع وحسابه كمال رجل واحد .

ثانياً : زكاة البقر :

يقصد بالبقر سائر الفصيصة البقرية كالبقرة والجاموس . ووجوب زكاة
البقر السنة والإجماع . وذلك من حديث معاذ بن جبل رضى الله عنه أن النبي
صلى الله عليه وسلم لما أرسله إلى اليمن (أمره أن يأخذ صدقة البقر من كل
ثلاثين تبيعاً أو تبعية ومن كل أربعين مسنة) . والجدول رقم (٢) يوضح
وعاء زكاة البقر والجاموس كما يلي :

جدول (٢)
وعاء زكاة البقر

وعاء الزكاة	مقدار الزكاة
١ - ٢٩	لا شيء
٣٠ - ٣٩	تبيع أو تبعة أي بقرة عمرها سنة
٤٠ - ٥٩	مسنة أي التي لها سنتان
٦٠ - ٦٩	تبيعتان
٧٠ - ٧٩	تبيع ومسنة
٨٠ - ٨٩	مسناتان
ثم في كل ٣٠ تبيع وفي كل ٤٠ مسنة	

من الجدول يتضح أنه إذا ملك المسلم ثلاثين بقرة الي تسع وثلاثين وجب عليه فيها عجل تبيع (ما تم له سنة كاملة) وإذا ملك أربعين إلي تسع وخمسين وجب عليه فيها مسنة (ما تم له سنتان كاملتان) ، وإذا ملك ستين الي تسع وستين وجب عليه فيها عجلان تبيعان وإذا ملك سبعين الي تسع وسبعين وجب عليه فيها مسنة وتبيع . ثم في كل ثلاثين تبيع وفي كل أربعين مسنة وهكذا .

ثالثاً : زكاة الغنم :

ويقصد بالغنم سائر الضأن والماعز ، ونصابها أربعون ويجب فيها شاة إلي مائة وعشرين وفي مائة وإحدى وعشرين إلي مائتين شاتان ثم في كل مائة شاة . والجدول رقم (٣) الآتي يوضح وعاء زكاة الغنم.

جدول (٣)

وعاء زكاة الغنم

وعاء الزكاة	مقدار الزكاة
١ - ٢٩	لا شيء
٣٠ - ٤٠	شاة من الغنم
١٢١ - ٢٠٠	شأتان من الغنم
٢٠١ - ٣٩٩	ثلاث شياه
ثم في كل مائة بعد ذلك	شاة واحدة

ويتضح من الجدول أنه إذا ملك المسلم أربعين رأساً من الغنم إلى مائة

وعشرين وجب عليه فيها شاة فإذا زادت واحدة إلى مائتين ففيها شأتان ،

فإذا زادت واحدة إلى ثلاثمائة ففيها ثلاث شياه فإذا زادت واحدة إلى أربعمائة

ففيها أربع شياه فإذا زادت واحدة إلى خمسمائة ففيها خمس شياه ثم في كل

مائة شاة مهما بلغت .

وقاعدة عامة تحتسب زكاة الغنم والماعز بالنسبة للأعداد التي يزيد

علي ٣٠٠ شاة يحذف من إجمالي العدد رقما الأحاد والعشرات والباقي

يمثل مقدار الزكاة المستحقة شرعاً .

مثلاً عدد الأغنام بالمرزعة ٧٩٩ تكون الزكاة المستحقة (٧ شياه) .

مثلاً عدد الأغنام بالمرزعة ١٢١ تكون الزكاة المستحقة (٢ شاة) .

مثلاً عدد الأغنام بالمرزعة ٢٠١ تكون الزكاة المستحقة (٣ شياه) .

زكاة الثروة الحيوانية غير السائمة (المعلوفة) (النوع الثالث) (١):

وتشمل ماشية الألبان وماشية اللحوم وتهتم معظم دول العالم بهذا الإنتاج الحيواني إذ يعد المصدر الرئيسي لإنتاج الألبان واللحوم ولأغراض محاسبة الزكاة فيتم تقسيم هذه الثروة الحيوانية إلى ما يلي:

(أ) ماشية الألبان : وهي التي يتم علفها بهدف التوالد وإبرار اللبن لبيعه وهذه يحتفظ بأصلها وينتظر منها التوالد الدوري (المستمر) وإبرار اللبن ويخضع صافي إيراداتها لزكاة المستغلات ما دام الاحتفاظ بالأصل

(ب) ماشية اللحوم : وهي التي يتم علفها بهدف تسمينها وبيعها ، أي بيع الأصل والنماء وهذه تخضع لزكاة عروض التجارة . ويتطلب النظام المحاسبي لمشروعات ماشية الألبان واللحوم فتح حسابات خاصة لكل مشروع على حدة حتى يمكن تحديد صافي إيرادات المشروع والزكاة المستحقة عليه شرعاً .

المستحقة عليه شرعاً .

(١) د . فؤاد السيد المليجي ، المرجع السابق ، ص ١٨٣

ثالثاً : زكاة الزروع والثمار (١)

تعرف هذه الزكاة باسم العشر (أو زكاة الزروع والثمار) وهي تمتاز عن زكاة الأموال الأخرى (النقود - المواشي - وعروض التجارة) ، بأنها لا يشترط فيها حولان الحول ، بل تجب بمجرد الحصول عليها إذ هي نماء الأرض وغلتها . فحيث وجدت تحقق النماء الذي هو علة وجوب الزكاة .

أدلة وجوب الزكاة في الزروع والثمار :

(١) القرآن الكريم قوله تعالى في سورة الأنعام " وَهُوَ الَّذِي أَنْشَأَ جَنَّاتٍ مَّعْرُوشَاتٍ وَغَيْرَ مَعْرُوشَاتٍ وَالنَّخْلَ وَالزَّرْعَ مُخْتَلِفًا أَكْثَرَهُمُ الزَّيْتُونَ وَالرُّمَّانَ مُتَشَابِهًا وَغَيْرَ مُتَشَابِهٍ كُلُوا مِنْ ثَمَرِهِ إِذَا أَثْمَرَ وَآتُوا حَقَّهُ يَوْمَ حَصَادِهِ وَلَا تُسْرِفُوا إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ " .

(٢) السنة في حديث رسول الله صلى الله عليه وسلم " فيما سقت السماء والعيون أو كان عشريا العشر ، وفيما سقى بالنضح نصف العشر " .

(٣) الإجماع فقد أجمعت الأمة علي وجوب العشر أو نصفه فيما أخرجته الأرض في الجملة ، وإن اختلفوا في التفاصيل .

ويرجع فقهاء الإسلام مذهب أبو حنيفة من حيث أن الزكاة واجبة في كل ما أخرجت الأرض تصديقاً لقوله تعالى في سورة البقرة " أَلَيْهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُلُوا مِن طَيِّبَاتِ مَا رَزَقْنَاكُمْ وَاشْكُرُوا لِلَّهِ إِن كُنتُمْ إِيَّاهُ تَعْبُدُونَ " هذا الرأي هو ما يجري عليه العمل والفتوى في أغلب البلاد الإسلامية.

خصائص زكاة الزروع والثمار :

تتسم زكاة الزروع والثمار بالخصائص الآتية :

- ١ - هي زكاة مباشرة علي الناتج من إستغلال الأرض العشرية سواء أكان في صورة زروع أم ثمار أو زهور ونحو ذلك .
 - ٢ - هي زكاة غير حولية أي لا يشترط حولان الحول بل تجب بمجرد الحصول علي الناتج "وأتوا حقه يوم حصاده" .
 - ٣ - هي زكاة تفرض علي الناتج الصافي حيث يؤخذ في الاعتبار أن يبلغ وعاء الزكاة نصاباً معيناً وهو خمسة أوسق ، ويخصم من الناتج الديون الزراعية التي علي المكلف .
 - ٤ - هي زكاة نسبية المقدار ١٠% إذا كانت الأرض تروى بماء السماء والعيون ولا تحتاج إلي كلفة و ٥% إذا كانت تروى بالساقية أو بأي ري .
 - ٥ - تؤدي الزكاة عيناً أو نقداً علي أساس القيمة السوقية يوم الحصاد والتخزين وليس يوم إخراج الزكاة .
 - ٦ - يجب عدم التراخي في إخراج زكاة الزروع والثمار .
- وبالرغم من وجود خلاف بين الفقهاء حول نوع الأرض الخاضع إنتاجها للزكاة إلا أن هناك إتفاق بين الفقهاء والباحثين علي خضوع ناتج الأرض العشرية للزكاة وهي التي تكون ملكاً لأصحابها . أما الأرض الخراجية - المملوكة للدولة ويقوم بزراعتها واضعوا اليد مقابل ضرائب عقارية - فهناك رأيان : الأول يرى أنه لا تسري عليها الزكاة ، والثاني : يرى سريان الزكاة عليها مثل الأرض العشرية ولكل أدلة يسوقها . إلا أن الرأي الأرجح هو إخضاع نتاجها للزكاة بعد خصم مقدار الخراج المدفوع للدولة .

الزكاة وطرق استغلال الأرض :

يتوقف تحديد من تجب عليه زكاة الزروع والثمار على طريقة

استغلال الأرض والانتفاع بنتائجها. وذلك طبقاً للحالات الآتية :

أولاً : حالة قيام المالك بزراعتها بنفسه :

تجب الزكاة عليه متى تحقق النصاب ، فإذا فرض أن أحد الشباب

يملك قطعة أرض مساحتها ٢٠ فدانين بمشروع البجر وقام بزراعتها

فحصاً وبلغ الناتج ٨٠٠ أردباً وسعر الأردب ١٥٠ جنية . وقد بلغت

مصاريف الزراعة من البذور والتسميد والحصاد ٢٠٠ جنية كما

بلغت الضرائب العقارية ١٥ جنية للفدان والأرض تروى بدون آلات .

فتحدد خطوات احتساب الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة عليه شرعاً

كما يلي :

عند حساب وعاء الزكاة أي مقدار الناتج الخاضع للزكاة تتبع الخطوات

الآتية :

١ - يحسب مقدار الناتج من المحصول بعد نضجه وحصاده (٨٠٠ أردباً)

٢ - تحسب التكاليف (يرى بعض الفقهاء عدم جواز خصم التكاليف

وحساب الزكاة على إجمالي الناتج ولهم أدلتهم على ذلك ، ويرى

البعض الآخر جواز خصمها ولهم أدلتهم على ذلك . إلا أن الرأي

الثاني هو المرجح فتخصم التكاليف الزراعية ويتم احتساب الزكاة

على الصافي . وذلك نظراً لما استقر عليه رأس جمهور الفقهاء) .

وتشمل التكاليف ما يلي :

١ - نفقات الزروع والثمار : مثل البذور والتسميد والمبيدات وأجور

الأيدي العاملة وخلافه والتي تبلغ في هذا المثال ٢٠٠ جنية .

القيمة الإيجارية للأرض أي الإيجار الذي يدفعه المستأجر لمالك

الأرض إذا كانت الأرض مستأجرة والخراج الذي يدفع للدولة

ويقترض في هذا المثال تدفع ضرائب عقارية ١٥ جنيه

للفدان $10 \times 150 = 1500$ جنيه

(ج) من نفقات الزروع والثمار : الديون التي تكون بسبب تكاليف

ونفقات الزراعة كما هو الحال في ديون المزارع بالنسبة للبنك

التسليف الزراعي عن المحصول

٣ - تقدير القيمة السوقية للنتائج يوم الحصاد وهي في المثال ٨٠ أردباً

$150 \times$ جنيه للأردب أي ١٢٠٠٠ جنيه . ويخصم منه التكاليف

والنفقات والديون التي على المزرعة وهي $4200 + 1500 =$

٤٣٥٠ جنيه فنحصل على وعاء الزكاة $(12000 - 4350) =$

٧٦٥٠ جنيه .

٤ - يقارن الوعاء بالنصاب ، وقد ذهب جمهور الفقهاء إلى أن نصاب

زكاة الزروع والثمار في المكمل والموزون خمسة أوسق وهو ما

يعادل ٦٥٣ كجم أو ٥٠ كيلو وذلك تصديقاً لحديث رسول الله صلى

الله عليه وسلم السابق ذكره " ليس فيما دون خمسة أوسق صدقة

" . أما غير المكمل والموزون مثل البرسيم ونباتات رعى الماشية

فنصابه ما يعادل خمسة أوسق بالقيمة ، أو ٢٠٠ درهم فضة أو

٨٥ جراماً ذهب بالقيمة السوقية وقت الحصاد . وفي المثال نجد أن

النتائج ٨٠ أردباً وهو أكثر من ٥٠ كيلو لذلك تحسب الزكاة

٥ - يحدد السعر الواجب حساب الزكاة على أساسه حسب طريقة رى

الأرض فإذا كانت تروى بالآلات أي بكلفة كانت الزكاة ٥% وإذا

كانت تروى بالراحة أو بماء السماء والعيون بدون كلفة فهي

١٠% وفي المثال تروى الأرض بالراحة لذلك تكون الزكاة المستحقة شرعاً .

$$= 7650 \times 10\% = 765 \text{ جنيه نقداً .}$$

أما إذا احتسب وعاء الزكاة عينا $765 \div 150 = 5,1$ أردب .

وهي تعادل بنسبة ٦,٤% من إجمالي المحصول وهي نسبة أكبر من الرأي الذي يرى أن تكون الزكاة ٥% من إجمالي الوعاء قبل خصم التكاليف كحالة الأرض التي تروى بكلفة حيث لم تخصم التكاليف والنفقات .
ويلاحظ :

" إذا ترك مالك الأرض أرضه لمزارع آخر بدون مقابل وقام الأخير بزراعتها والانتفاع بها فلا يجب الزكاة علي مالك الأرض وإنما يتحمل المنتفع بها وذلك إذا توافرت الشروط السابقة " .

ثانياً : حالة الزراعة بالمشاركة :

إذا اتفق مالك الأرض مع أحد المزارعين علي زراعة الأرض المملوكة له بالمشاركة بحيث يتحمل كل منها نصيباً في المصاريف متفق عليه نظير اقتسام الناتج . ففي هذه الحالة تحسب الزكاة علي المحصول قبل قسمته متى بلغ نصاباً ويقسم مقدار الزكاة بينهما بحسب نصيب كل منهما في المحصول ، ويرى البعض ضرورة بلوغ النصاب بالنسبة لنصيب كل منهما علي حدة بعد قسمة المحصول ، والرأي الأول هو ما عليه العمل باعتبار أن المحصول وليس الشخص هو الخاضع للزكاة . فإذا فرض أن أحد شباب الخرجين يمتلك ١٠ فدادين بمشروع الأندلس وأتفق مع أحد المزارعين علي زراعتها وقسمة صافي الناتج بينهما بالتساوي وقد أمكن لك الحصول علي المعلومات الآتية :

١ - تم زراعة الأرض خلال السنة بالذرة والقطن وقد بلغت تكاليف التقاوي لكل منهما ١٧٠٠ جنيه ، ٤٦٠٠ جنيه علي التوالي شاملة تكاليف الحصاد والجني ، وتروى الأرض بالراحة .

٢ - القيمة السوقية لمحصول الذرة ٤٥٠٠ جنيه حيث تم بيعه كمرعي للمواشي .

٣ - إنتاج محصول القطن ٤ قناطير للفدان وقد بلغت قيمة القنطار المسلم للجمعية الزراعية ٤٧٠ جنيه .

فإن حساب زكاة الزروع والثمار علي مالك الأرض والمزارع يكون كما يلي بفرض أن القيمة السوقية لجرام الذهب ٢٤ قيراطاً ٤٠ جنيه عند الحصاد وتسليم المحصول للجمعية .

يتم حصر القيمة السوقية لمحصول الذرة ٤٥٠٠ جنيه
القطن (٤ قناطير $\times$ ١٠ أفدنه $\times$ ٤٧٠)

١٨٨٠٠

٤٧٠ $\times$ ٤٠

٢٣٣٠٠

يخصم منه تكاليف الزراعة

١٧٠٠

الذرة

٤٦٠٠

القطن

٦٣٠٠

١٧٠٠٠

وعاء الزكاة

يتم تحديد النصاب وهو ٨٥ جراماً من الذهب $\times$ ٧٠ جنيه = ٥٩٥٠ جنيه ونظراً لأن الوعاء < النصاب فيخضع بالكامل للزكاة ويحتسب بنسبة ١٠% حيث تم خصم جميع التكاليف ويكون نصيب كل منهما .
مقدار الزكاة $١٧٠٠٠ \times ١٠\% = ١٧٠٠$ جنيه

مستحق علي المالك ١٧٠٠ ÷ ٢ = ٨٥٠ جنيهه
 المستحق علي المزارع ١٧٠٠ ÷ ٢ = ٨٥٠ جنيهه
 وقد تم احتساب النصاب قبل قسمة المحصول أي للمالك والمزارع
 مجتمعين وليس لكل منهما علي حدة ، كما سبق الإشارة الي أن
 المحصول هو الذي يمثل الوعاء الخاضع للزكاة وليس الفرد .

٧ - حساب الزكاة في المحصول
 حيث أن ٧١ % من المحصول خاضع للزكاة
 ونحو ٢٩ % من المحصول غير خاضع للزكاة
 حيث أن ٢٩ % من المحصول غير خاضع للزكاة
 حيث أن ٢٩ % من المحصول غير خاضع للزكاة

٥٠٠ : ٥٠٠ = ١ : ١

(٧١ % من المحصول خاضع للزكاة)

٧١ %

٨٨٨

٨٨٨

٧١ % من المحصول خاضع للزكاة

٧١ %

٧١ %

٧١ %

٧١ %

٧١ %

٧١ %

٧١ %

٥٠٠ : ٥٠٠ = ١ : ١
 حيث أن ٧١ % من المحصول خاضع للزكاة
 حيث أن ٧١ % من المحصول خاضع للزكاة
 حيث أن ٧١ % من المحصول خاضع للزكاة
 حيث أن ٧١ % من المحصول خاضع للزكاة

ثالثاً : زكاة ناتج الأرض المستأجرة :

يقوم المالك بالتنازل عن حق الانتفاع من الأرض الي شخص آخر مقابل مبلغ نقدي أو حصة عينية محددة من الناتج . ويرى جمهور الفقهاء أنه تجب الزكاة علي كل من المالك بقدر ما دفع له من قيمة إيجارية ، وتجب علي المنتفع بقدر ما يتبقى له بعد طرح القيمة الإيجارية وكلفة الزرع . ولشرح ذلك نفترض أن أحد شباب الخرجين أجر قطعة الأرض المملوكة له ومساحتها عشرة فدادين إلي أحد المزارعين نظير إيجار سنوي ١٠٠٠ جنيه للفدان ، وقد قام المستأجر بزراعة الأرض برسيم وقمح طوال العام ، وبيع البرسيم بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه واستهلك المواشي ما قيمته ١٠٠٠ جنيه ، كما بلغ محصول القمح ٦٠ أردباً سلم للجمعية الزراعية بسعر ١٥٥ جنيه للأردب وقد بلغت تكاليف الزراعة كما يلي :

البيــــان	برسيم	قمح
تقاوي وكىماوي	٥٠٠	١٢٠٠
مصاريف العمالة الزراعية	٢٠٠	٦٠٠
مصاريف الحرث	١٥٠	١٥٠
مصاريف الضم والحصاد	٥٠	٣٥٠

وقد بلغت ضريبة الأطينان التي دفعها المالك خلال السنة ١٢٠ جنيه للفدان ، وتبلغ الديون المستحقة علي المستأجر للجمعية الزراعية ١٨٠ جنيه عن أعمال تتعلق بالزراعة - فإذا علمت أن الأرض تروى بالآلات ففي ضوء المعلومات السابقة يمكن احتساب الزكاة المستحقة علي المالك والمستأجر كما يلي :

(أ) الزكاة المستحقة على المالك :

القيمة الإيجارية للأرض ١٠ فدان $\times$ ٤٠٠ جنيه = ٤٠٠٠ جنيه

تطرح الضرائب ١٠ فدان $\times$ ١٢٠ جنيه = ١٢٠٠

وعاء الزكاة

٨٨٠٠

الزكاة المستحقة $٨٨٠٠ \times ٥\% = ٤٤٠$ جنيه

وذلك بعد مقارنة وعاء زكاة الزروع و الثمار بالنصاب

(ب) الزكاة المستحقة على المستأجر :

القيمة السوقية لمحصول البرسيم ٨١٠٠٠ + ١٠٠٠ = ٨٢٠٠٠ جنيه

القيمة السوقية لمحصول القمح ٦٠ $\times$ ١٥٥ = ٩٣٠٠

٢١٣٠٠

تطرح

القيمة الإيجارية للأرض

تكلفة الزراعة البرسيم

القمح

١٠٠٠٠٠

٩٠٠

٢٣٠٠

١٠٣٢٠٠

١٨٠٠ +

الديون المستحقة عن أعمال زراعية

الزكاة المستحقة $٧٩٢٠ \times ٥\% = ٣٩٦$ جنيه

رابعاً : زكاة المستغلات في مشروعات إنتاج العسل (١) :

يمتلك أحد الأشخاص منحلاً لإنتاج العسل وبيعه لغرض تحقق الإيراد وقد طلب منك إبداء الرأي نحو خضوع صافي إيراد المنحل للزكاة وذلك علي ضوء البيانات التي قدمت إليك .

التكلفة الاستثمارية للمنحل	١٠.٠٠٠ جنيه
مصاريف العمالة السنوية	٣.٠٠٠ جنيه
استهلاك المصائد الخشبية	١.٠٠٠ جنيه
إنتاج المنحل خلال السنة	٢٦٠٠ كيلو

وتم البيع بسعر ١٠ جنيه للكيلو فإذا علمت أن الديون التي في ذمة المالك ٨.٠٠٠ جنيه .

في هذه الحالة نتذكر قول الله تعالى :

(وَأَوْحَىٰ رَبُّكَ إِلَى النَّحْلِ أَنِ اتَّخِذِي مِنَ الْجِبَالِ بُيُوتًا وَمِنَ الشَّجَرِ وَمِمَّا يَعْرِشُونَ) .

وهذا النوع من النشاط يدخل في نطاق زكاة المستغلات لأنه يمثل اقتناء عروض تبقى عينها وتتجدد منفعتها وتخضع صافي الإيراد للزكاة كما يلي :

(١) راجع د. فؤاد السيد المليجي ، المرجع السابق ، ص ٢٧٤ - ٢٧٥ .

جنيه	٢٦٠٠ كجم x ١٠	الإيراد الإجمالي لمنتجات العسل
٢٦٠٠٠	ج	يخصم التكاليف والمصاريف
	جنيه	مصاريف العمالة
	٣٠٠٠	استهلاك المنشآت
(٤٠٠٠)	١٠٠٠	
٢٢٠٠٠		صافي الإيراد
(٨٠٠٠)		ناقصاً الديون التي علي صاحب المشروع
١٤٠٠٠		وعاء الزكاة
١٤٠٠		وحيث أنه بلغ نصاباً فتكون الزكاة بواقع العشر
		$14000 \times 10\%$
١٢٦٠٠		الإيراد الصافي بعد الزكاة

الوحدة التعليمية الرابعة

قياس نتائج الاستغلال الزراعى

الاهداف التعليمية:

تهدف هذه الوحدة التعليمية إلى إكتساب الدارس المعرفة الكافية عن:

- ١- الإجراءات (الخطوات) المحاسبية لقياس نتائج الإستغلال الزراعى.
- ٢- الحسابات الختامية التحليلية لأنشطة الإستغلال النباتى وبصفة خاصة نشاط الإستزراع.
- ٣- الحسابات الختامية التحليلية لأنشطة الإستغلال الحيوانى وبصفة خاصة نشاط ماشية الألبان وماشية التسمين.
- ٤- الحسابات الختامية الإجمالية لنشاط ماشية الألبان.
- ٥- الحسابات الختامية الإجمالية لنشاط ماشية التسمين.

حتى يمكن توفير معلومات مالية عن أى وحدة اقتصادية Economic Entity، يستلزم الأمر توفر بعض الوسائل التى تمكن من المتابعة اليومية للأحداث والأنشطة التى يمكن التعبير عنها فى صورة مالية، ثم تلخيص النتائج فى تقارير محاسبية. وهذه الوسائل التى تستخدمها وحدة اقتصادية معينة لتسجيل أنشطتها، ثم تلخيص هذه الأنشطة فى تقارير محاسبية تفصح عن المركز المالى Financial Position للوحدة الاقتصادية فى تاريخ معين، وكذلك نتائج العمليات Operating Results التى حققت للوحدة ذلك المركز، تشكل ما يسمى بالنظام المحاسبى Accounting System

وأنة لجدير بالإشارة، أن الاجراءات المحاسبية - خطوات العمل المحاسبى - فى الوحدة الاقتصادية الزراعية لا تختلف عنها فى سائر الوحدات الاقتصادية الأخرى. ويمكن إيجاز هذه الاجراءات على النحو التالى

- ١ - إجراء القيود فى اليومية. تثبت كل العمليات فى اليومية العامة، وعندئذ يتوفر لدينا سجل زمنى للأحداث
- ٢ - الترحيل إلى الحسابات بدفتر الأستاذ. ترحل القيود المدينة والدائنة من اليومية العامة إلى الحسابات المناسبة فى دفتر الأستاذ، وعندئذ يتوفر لدينا سجل مبوب طبقاً لأنواع الحسابات
- ٣ - إعداد ميزان المراجعة. حتى نتحقق من التساوى بين الجانبين المدين والدائن بدفتر الأستاذ
- ٤ - إجراء تسويات نهاية الفترة. إثبات قيود التسوية فى اليومية العامة ثم ترحيلها إلى الحسابات بدفتر الأستاذ، وذلك لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية من الإيرادات والمصروفات تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبى

Accrual Bias

- ٥ - إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات. حتى نتحقق مرة أخرى من تساوى الجانبين المدين والدائن فى دفتر الأستاذ

٦ - إعداد القوائم المالية: تعد قائمة الدخل للأفصاح عن نتيجة عمليات الفترة.

وتعد قائمة المركز المالي لتوضيح المركز المالي في نهاية الفترة.

٧ - إجراء قيود الاقفال وترحيلها: تقفل حسابات الإيرادات والمصروفات التي

تخص الفترة عن طريق تحويل أرصدها إلى الحسابات الختامية -

حسابات النتيجة - بغرض تخفيض أرصدها إلى الصفر طالما أن هذه

الحسابات وفرت معلومات لإعداد قائمة الدخل عن الفترة، فضلاً عن أنه

من الضروري أن تكون أرصدها في بداية الفترة المحاسبية الجديدة

صفرًا. وعندئذ تمثل أرصدة الحسابات الختامية نتائج العمليات التي حُفقت

للوحة سواء ربحاً أو خسارة. وأنه لجدير بالتنويه، أن هذه الخطوة

ستكون مدخلنا لقياس نتائج الاستغلال الزراعي.

٨ - إعداد ميزان مراجعة بعد الاقفال: وتؤكد لنا هذه الخطوة أن الحسابات

بدفتر الأستاذ ما زالت متوازنة بعد الاقفال. وأنه لجدير بالملاحظة، أن

أرصدة الحسابات بدفتر الأستاذ بعد الاقفال تمثل الارصدة الافتتاحية للفترة

المحاسبية الجديدة.

٢/٢ : طرق قياس نتائج الاستغلال الزراعي

أشرنا من قبل، أنه سوف يتم استخدام الحسابات الختامية كمدخل لقياس

نتائج الاستغلال الزراعي. هذا، وتتوقف طبيعة الحسابات الختامية على ما إذا كان

النظام المحاسبي يتضمن نظاماً للمحاسبة عن التكاليف الزراعية أو لا يتضمن مثل

هذا النظام. فعندما يحتوى النظام المحاسبي على نظاماً للمحاسبة عن التكاليف

الزراعية يُمكن من تخصيص وتوزيع مختلف بنود المصروفات والإيرادات الرئيسية

والعرضية على كل نشاط من أنشطة الاستغلال الزراعي سواء الاستغلال النباتي أو

الاستغلال الحيواني، يستلزم الأمر استخدام حسابات ختامية تحليلية حيث تعتبر

بيانات التكاليف - طبقاً لنظام الاندماج - بمثابة بيانات احصائية جاءت نتيجة

تحليل بيانات الحسابات المالية.

ومن ناحية أخرى، عندما لا يحتوى النظام المحاسبي على نظاماً للمحاسبة عن التكاليف الزراعية، يكتفى عادة باستخدام حسابات ختامية إجمالية تتضمن بصفة عامة مقارنة بين إجمالى إيرادات المنشأة خلال الفترة (من الإيرادات الرئيسية والعرضية والأرباح والإيرادات الأخرى)، وبين إجمالى المصروفات المتعلقة بنفس الفترة لتحديد صافى نتيجة الاستغلال الزراعى مباشرة عن الفترة دون تحليل عناصر المصروفات بحسب علاقتها بمراكز الإنتاج والخدمات الزراعية المختلفة.

وفى ضوء ما تقدم، يمكن القول بأن هناك طريقتين لقياس نتائج الاستغلال الزراعى، هما:

١/٢/٢ : طريقة الحسابات الختامية التحليلية:

تصلح هذه الطريقة فى حالة ما إذا كانت المنشأة الزراعية كبيرة الحجم نسبياً، ويتميز نشاطها بالتعدد والتنوع كأن تزاوِل المنشأة كافة أو أغلبية أنشطة الاستغلال الزراعى المتمثلة فى:

- ١ - أنشطة الاستغلال النباتى مثل الحاصلات كالقمح والقطن، ومنتجات الخضروات، والانتاج الفاكهى - نشاط الإنتاج المحصولى أو الاستزراع.
- ٢ - أنشطة الاستغلال الحيوانى مثل مجموعة المواشى، والحيوانات المنبوعة، ومجموعة الألبان، ومنتجات الصوف، ومجموعة الدواجن، والنحل، والثروة المائية.

وفيما يلى نتناول الحسابات الختامية التحليلية لأنشطة الاستغلال الزراعى بنوعيه:

أولاً : الاستغلال النباتى:

تتمثل الحسابات الختامية التحليلية لأنشطة الاستغلال النباتى فى ثلاثة حسابات هى حسابات الإنتاج المحصولى وحسابات تكلفة المنتجات المباعة وحسابات أرباح وخسائر، وهى على النحو التالى:

١ - حسابات الإنتاج المحصولي

تعتبر حسابات الإنتاج المحصولي بمثابة حسابات للتشغيل في المنشآت الصناعية تعد عن فترة زمنية محددة لبيان إجمالي تكاليف الإنتاج والتي تنقسم إلى كلاً من تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة وتكلفة المخزون من الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة. وفي حالة المحاصيل كالقمح والقطن، فإن الأمر يستلزم إعداد حساب مستقل لكل محصول عن السنة المالية ويكون في هذه الحالة حـ/ إنتاج محصول ... ، ويظهر متضمناً البنود التالية

• في الجانب المدين

- جملة المصروفات المتعلقة بعملية إنتاج المحصول وهي
- تكلفة المحصول القائمة أول الفترة - المحصول في سبيل النضج أو الحصاد
- المستلزمات السلعية كالبنور والأسمدة العضوية والكيمياوية
- أجور العمال الدائمين والموسميين وعمال التشغيل الآلي
- المصروفات الزراعية بخلاف ما سبق كمصروفات الجنى والحصاد وإيجار الأراضي الزراعية والإهلاكات

• في الجانب الدائن

إجمالي تكاليف الإنتاج | جملة المصروفات المتعلقة بعملية إنتاج المحصول
بالجانب المدين | وهي عبارة عن

- تكلفة المحصول تام النضج والمحصول خلال الفترة (ترحل إلى حـ/ تكلفة المنتجات المباعة)

تكلفة المحصول القائمة آخر الفترة - المحصول في سبيل النضج أو الحصاد ونظراً لاحتياج هذا المحصول إلى مصروفات أخرى يتم انفاؤها في الفترة التالية حتى يتم إتمامه وجنيه وتعبئته فتعتبر تكلفته آخر الفترة بمثابة رصيد للحسابات يظهر بقائمة المركز المالي كأحد الأصول المتداولة، ويعتبر هو ذاته في بداية الفترة التالية كرصيد أول الفترة.

وعلى ذلك، يظهر هذا الحساب على الصورة التالية

حـ / إنتاج محصول
عن السنة المنتهية في ... / ... / ...

حـ / تكلفة المنتجات المباعة	xx	مخزون أول الفترة	xx
[تكلفة المحصول تام النضج والمحصول		[تكلفة المحصول في سبيل النضج	
خلال الفترة]		أو الحصاد القائمة أول الفترة]	
		تكلفة الانتاج خلال الفترة:	
		حـ / المستلزمات السلعية	
		بذور	xx
		أسمدة عضوية وكيمياوية	xx
			xx
		حـ / الأجور	
		أجور العمال الدائمين والموسمين	xx
		أجور عمال التشغيل الآلي	xx
			xx
مخزون آخر الفترة	xx	حـ / المصروفات الزراعية الأخرى	
[تكلفة المحصول في سبيل النضج		م. الجنى والحصاد	xx
أو الحصاد القائمة آخر الفترة]		إيجار الأراضي الزراعية	xx
		الاهلاكات	xx
			xx
			xx
			xx
			xx
			xx
			xx
			xx
			xx

٢ - حسابات تكلفة المنتجات المباعة

تعد هذه الحسابات لبيان إجمالي تكاليف الإنتاج التام أول وخلال الفترة الجاهز للبيع وإجمالي تكاليف الإنتاج التام آخر الفترة ليمثل الفرق تكلفة المبيعات (إجمالي تكاليف الإنتاج التام المباع مضافاً إليه نصيب هذا الإنتاج من المصروفات التسويقية -

م. البيع والتوزيع) هذا، ويمكن في حالة المحاصيل كالقمح والقطن إعداد حساب مستقل لكل محصول عن السنة المالية أو إعداد حساب مراقبة إجمالي لكل المحاصيل ويكون في هذه الحالة حـ / تكلفة المنتجات المباعة. ويظهر متضمناً البنود التالية:

• في الجانب المدين:

إجمالي تكاليف الإنتاج التام - تام النضج ومحصول - أول وخلال الفترة الجاهز للبيع وهي عبارة عن:

- تكلفة المحاصيل تامة النضج والمحصول القائمة أول الفترة.
- تكلفة المحاصيل تامة النضج والمحصول خلال الفترة (المرحلة من حـ / إنتاج محصول ...)
- المصروفات التسويقية الخاصة بكل محصول، وفي حالة عدم إمكانية تخصيصها بشكل دقيق على المحاصيل فتظهر في حساب أرباح وخسائر الاستغلال الزراعي كمصروفات تسويقية عامة.

• في الجانب الدائن:

- تكلفة مبيعات المحاصيل تامة النضج والمحصول خلال الفترة (ترحل إلى حـ / أرباح وخسائر الاستغلال النباتي لمقابلتها بإيراد المبيعات).
 - تكلفة المحاصيل تامة النضج والمحصول القائمة آخر الفترة وهي بمثابة رصيد للحساب يظهر بقائمة المركز المالي كأحد الأصول المتداولة، ويعتبر هو ذاته في بداية الفترة التالية كرصيد أول الفترة.
- وعلى ذلك، يظهر هذا الحساب على النحو التالي

ح / تكلفة المنتجات المباعة
عن السنة المنتهية في ... / ... / ...

مخزون أول الفترة		مخزون آخر الفترة	
[تكلفة المحاصيل تامة النضج والمحصول القائمة أول الفترة]	محصول	xx	xx
	محصول	xx	
		xx	
[تكلفة المحاصيل تامة النضج والمحصول القائمة أول الفترة]	محصول	xx	xx
	محصول	xx	
		xx	
[تكلفة المحاصيل تامة النضج والمحصول القائمة أول الفترة]	محصول	xx	xx
	محصول	xx	
		xx	
[تكلفة المحاصيل تامة النضج والمحصول القائمة أول الفترة]	محصول	xx	xx
	محصول	xx	
		xx	
[تكلفة المحاصيل تامة النضج والمحصول القائمة أول الفترة]	محصول	xx	xx
	محصول	xx	
		xx	

٣ - حسابات الأرباح والخسائر:

تعد هذه الحسابات على مرحلتين هما:

أ - ح / أرباح وخسائر الاستغلال النباتي:

يعد هذا الحساب لتحديد نتائج الأعمال لأنشطة الاستغلال النباتي وفي حالة المحاصيل كالقمح والقطن يظهر هذا الحساب متضمناً البنود التالية:

• في الجانب المدين

- تكلفة مبيعات المحاصيل تامة النضج والمحصولدة خلال الفترة (المرحلة من حـ/ تكلفة المنتجات المباعة).
- المصروفات الأخرى المتعلقة بالبيع كالخصم المسموح به
- المصروفات الإدارية الخاصة بالمحاصيل وفي حالة عدم إمكانية تخصيصها بشكل دقيق على المحاصيل فتظهر في حساب أرباح وخسائر الاستغلال الزراعي كمصروفات إدارية عامة

• في الجانب الدائن

- إيراد مبيعات المحاصيل تامة النضج والمحصولدة خلال الفترة
- إيراد مبيعات المنتجات العرضية من المحاصيل تامة النضج والمحصولدة
- القيمة البيعية للمستهلك أو المستخدم من المحاصيل بواسطة المزارعين أو بواسطة أنشطة الاستغلال الحيواني
- وعلى ذلك، فنتاج أو رصيد هذا الحساب يمثل ربح أو خسائر أنشطة الاستغلال النباتي وبخاصة المحصولات الحقلية ويرحل هذا الرصيد إلى حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الزراعي
- وفيما يلي صورة لهذا الحساب

عن السنة المنتهية في ... / ... / ...

ب ح / أرباح وخسائر الاستغلال الزراعي

يعد هذا الحساب لتحديد نتائج الأعمال لأنشطة الاستغلال الزراعي - جملة
نتائج الأنشطة الزراعية - والتي تتضمن نتائج الأعمال لأنشطة الاستغلال النباتي
(المرحلة من ح - / أرباح وإسائر الاستغلال النباتي ونتائج الأعمال لأنشطة

الاستغلال الحيوانى (المرحلة من حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الحيوانى) مضافاً إليها المصروفات والإيرادات التى لا يمكن تخصيصها لأيا من أنشطة الاستغلال النباتى وأنشطة الاستغلال الحيوانى. لذلك يظهر هنا الحساب متضمناً البنود التالية:

• فى الجانب المدين:

- المصروفات التسويقية العامة التى لا يمكن تخصيصها لأيا من أنشطة الاستغلال الزراعى بنوعيهما النباتى والحيوانى.
- المصروفات الإدارية العامة التى لا يمكن تخصيصها لأيا من أنشطة الاستغلال الزراعى بنوعيهما النباتى والحيوانى.
- الأعباء والخسائر غير المرتبطة مباشرة بأنشطة الاستغلال الزراعى بنوعيهما النباتى والحيوانى (كمصروفات السنوات السابقة والفوائد المدينة).

• فى الجانب الدائن:

- أرباح أنشطة الاستغلال النباتى المرحلة من حـ / أرباح وخسائر الاستغلال النباتى وأرباح أنشطة الاستغلال الحيوانى المرحلة من حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الحيوانى.
 - الإيرادات والأرباح الأخرى غير المرتبطة مباشرة بأنشطة الاستغلال الزراعى بنوعيهما النباتى والحيوانى (كالخصم المكتسب والفوائد الدائنة).
- وعلى ذلك، فنتائج أو رصيد هذا الحساب يمثل ربح أو خسارة أنشطة الاستغلال الزراعى للمنشأة.
- ويظهر هذا الحساب على النحو التالى:

حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الزراعي

عن السنة المنتهية في ... / ... / ...

حـ / أرباح وخسائر الاستغلال النباتي	xx	حـ / المصروفات التسويقية العامة	xx
[أرباح أنشطة الاستغلال النباتي]		حـ / المصروفات الإدارية العامة	xx
حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني	xx	حـ / اعباء وخسائر	
[أرباح أنشطة الاستغلال الحيواني]		حـ / مصروفات سنوات سابقة	xx
حـ / الإيرادات والأرباح الأخرى		حـ / الفوائد المدينة	xx
حـ / الخصم المكتسب	xx	صافي ربح الاستغلال الزراعي للمنشأة	xx
حـ / الفوائد الدائنة	xx		
	xx		xx

مثال:

فيما يلي بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى مزارع الإنتاج النباتي

(محاصيل) عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١:

أولاً: أرصدة في بداية الفترة (٢٠١٢/١/١):

مخزون محاصيل في سبيل النضج: ١٧٦٠٠ ج محصول القمح، ١٣٢٠٠ ج

محصول القطن - مخزون محاصيل تامة النضج ومحصول: ١٩٣٦٠ ج

محصول القمح، ١١٤٤٠ ج محصول القطن

ثانياً: عمليات تمت خلال الفترة (٢٠١٢):

١ - الإيرادات:

محصول القمح محصول القطن

ج ١١٠ ٠٠٠ ج ١٤٠ ٨٠٠

ج ٣ ٩٦٠ ج ٥ ٢٨٠

ج ٤ ٤٠٠

إيراد المبيعات

مبيعات منتجات عرضية

قيمة بيعية للمستهلك داخلياً

٢ - المصروفات :

محصول القمح	محصول القطن	
ج ٢٦٤٠	ج ٢٢٠٠	بذور
ج ٣٥٢٠	ج ٤٤٠٠	أسمدة عضوية وكيمياوية
ج ١٧٦٠	ج ٢٦٤٠	أجور عمال دائمين
ج ٥٢٨٠	ج ٦٦٠٠	أجور عمال موسميين
ج ٢٦٤٠	ج ٣٥٢٠	مصروفات جنى وحصاد
ج ١٧٦٠	ج ٢٢٠٠	إيجار الأراضي الزراعية
ج ١٣٢٠	ج ٢٦٤٠	أهلاكات
ج ٢٢٠٠	ج ٣٥٢٠	م. تسويقية خاصة
ج ٨٨٠	ج ١٠٥٦	خصم مسموح به

مصروفات متنوعة خاصة بالمحصولين ١٧٦٠ ج - مصروفات إدارية خاصة بالمحصولين ٤٤٠٠ ج

٣ - الإيرادات والمصروفات العامة المرتبطة بأنشطة الاستغلال الزراعي :

٥٢٨٠ ج خصم مكتسب - ٢٦٤٠٠ ج إيرادات أخرى متنوعة - ٣٧٨٤ ج
مصروفات سنوات سابقة - ١٤٩٦ ج فوائد مدينة - ١٥٨٤٠ ج مصروفات
تسويقية عامة - ٢٠٢٤٠ ج مصروفات إدارية عامة

فاذا علمت أن :

١- بلغت تكلفة مخزون محصولات تامة النضج ومحصودة في نهاية الفترة

١١٤٤٠ ج لمحصول القمح، ١٠٥٦٠ ج لمحصول القطن

٢- المساحة المحصولية المخصصة لإنتاج محصولي القمح والقطن هي ٢٠٠ فدان

مناصفة بينهما، وقد بلغت المساحة المحصولية التي لا تزال في سبيل النضج

في نهاية الفترة ٣٥ فدانا بالنسبة للقمح و ٢٠ فدانا بالنسبة للقطن، وقدر

الفنيون أن المساحة التي لا تزال في سبيل النضج بالنسبة للقمح قد حصلت

على ٨٠% من المستلزمات السلعية و ٦٠% من الأجور و ٤٠% من

المصروفات الزراعية الأخرى، كما قدر الفنيون أن المساحة التي لا تزال في سبيل النضج بالنسبة للقطن قد حصلت على ٩٠% من المستلزمات السلعية و ٧٥% من الأجور و ٥٠% من المصروفات الزراعية الأخرى.

٣ - هناك ربحاً قدره ٢٧٠١٢٩ ج من أنشطة الاستغلال الحيوانى.

المطلوب:

تصوير الحسابات الختامية التحليلية لأنشطة الاستغلال الزراعى فى ضوء البيانات المتاحة.

الحل

١ - تصوير حسابات الإنتاج المحصولى:

ح / إنتاج محصول القمح

عن السنة المنتهية فى ٢٠١٢/١٢/٣١

ح / تكلفة المنتجات المباعة (٢)	٢٢٤٠٠	مخزون أول الفترة	١٧٦٠٠
		ح / المستلزمات السلعية	
		بذور	٢٦٤٠
		أسمدة عضوية وكىماوية	٢٥٢٠
			٦١٦٠
		ح / الأجور	
		عمال دائمين	١٧٦٠
		عمال موسميين	٥٢٨٠
			٧٠٤٠
		ح / المصروفات الزراعية الأخرى	
		م. جنى وحصاد	٢٦٤٠
		إيجار الأراضى الزراعية	١٧٦٠
		أهلاكات	١٣٢٠
			٥٧٢٠
			٣٦٥٢٠
مخزون آخر الفترة (١)	٤١٢٠		
	٣٦٥٢٠		

ويلاحظ من الحساب السابق ما يلي:

(١) تكلفة محصول القمح في سبيل النضج أو الحصاد البالغة ٤١٢٠ ج والتي

تمثل مخزون آخر الفترة حسبت على النحو التالي:

(أ) تقدير المساحة من محصول القمح في سبيل النضج أو الحصاد المعادلة

لمساحة محصول القمح التام (لكل عنصر من عناصر المصروفات):

المساحة الفعلية	×	نسبة النضج	=	المساحة المعادلة
لعنصر المستلزمات: ٢٥ فدان	×	٨٠%	=	٢٨ فدان
لعنصر الأجور: ٢٥ فدان	×	٦٠%	=	٢١ فدان
لعنصر م. الزراعية: ٢٥ فدان	×	٤٠%	=	١٤ فدان

الأخرى:

(ب) تحديد إجمالي مساحة محصول القمح التام ومساحة محصول القمح في

سبيل النضج بعد معادلتها (لكل عنصر من عناصر المصروفات):

مساحة محصول القمح التام	+	مساحة محصول القمح في سبيل النضج بعد معادلتها	=	إجمالي مساحة محصول القمح
لعنصر المستلزمات: ٦٥ فدان	+	٢٨ فدان	=	٩٣ فدان
لعنصر الأجور: ٦٥ فدان	+	٢١ فدان	=	٨٦ فدان
لعنصر م. الزراعية: ٦٥ فدان	+	١٤ فدان	=	٧٩ فدان

الأخرى:

(جـ) تحديد تكلفة الفدان الواحد من كل عنصر تكلفة:

لعنصر المستلزمات	٦١٦٠ ج = ٩٣ فدان = ٦٦,٢٤ ج للفدان
لعنصر الأجور	٧٠٤٠ ج = ٨٦ فدان = ٨١,٨٦ ج للفدان
لعنصر م. الزراعية الأخرى	٣٠٨٠ ج = ٧٩ فدان = ٣٨,٩٩ ج للفدان
بدون م. الجنى والحصاد	١٨٧ ج للفدان (تقريباً)
	[١٧٦٠ ج + ١٣٢٠ ج]

(د) تكلفة محصول القمح في سبيل النضج أو الحصاد - مخزون آخر الفترة

من كل من

عنصر المستلزمات = ٢٨ فدان $\times$ ٦٦,٢٤ ج = ١٨٥٤,٧٢ ج

عنصر الأجور = ٢١ فدان $\times$ ٨١,٨٦ ج = ١٧١٩,٠٦ ج

عنصر م. الزراعية الأخرى = ١٤ فدان $\times$ ٣٨,٩٩ ج = ٥٤٥,٨٦ ج

بدون م. الجنى والحصاد = ٤١٢٠ ج (تقريباً)

(٢) تكلفة محصول القمح تام النضج والمحصول خلال الفترة البالغة ٣٢٤٠٠ ج

والتي ترحل لـ حـ / تكلفة المنتجات المباعة حسب كمتهم حسابي

[٣٦٥٢٠ ج - ٤١٢٠ ج] ويمكن تحديدها على النحو التالي

تكلفة محصول القمح في سبيل النضج آخر الفترة	عنصر المصروفات خلال الفترة	تكلفة محصول القمح في سبيل النضج أول الفترة	تكلفة محصول القمح التام خلال الفترة
٤١٢٠ ج - [٥٧٢٠ ج + ٧٠٤٠ ج + ٦١٦٠ ج]	+	١٧٦٠٠ ج	" " "
٤١٢٠ ج - ١٨٩٢٠ ج	+	١٧٦٠٠ ج	" " "
ترحل لـ حـ / تكلفة المنتجات المباعة	←	٣٢٤٠٠ ج	" " "

حـ / إنتاج محصول القطن

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

عن السنة المنتهية هي ٢٠١٢/١٢/٣١				
حـ / تكلفة المنتجات المباعة (٢)	٢٤١٩١	مخزون أول الفترة حـ / المستلزمات السلعية بذور أسدة عضوية وكيميائية	٢٢٠٠ ٤٤٠٠	١٣٣٠٠ ٦٦٠٠
		حـ / الأجور عمال دائمين عمال موسمين	٣٦٤٠ ٦٦٠٠	٩٢٤٠
حـ / مخزون آخر الفترة (١)	٢٢٠٩	حـ / المصروفات الزراعية الأخرى م. جنى وحصاد إيجار الأراضي الزراعية أهلاكات	٣٥٢٠ ٢٢٠٠ ٣٦٤٠	٨٣٦٠
	٣٧٤٠٠			٣٧٤٠٠

ويلاحظ من الحساب السابق ما يلي:

(١) تكلفة محصول القطن في سبيل النضج أو الحصاد البالغة ٣٢٠٩ ج والتي تمثل مخزون آخر الفترة حسبت على النحو التالي:

(أ) تقدير المساحة من محصول القطن في سبيل النضج أو الحصاد المعادلة

لمساحة محصول القطن التام (لكل عنصر من عناصر المصروفات):

المساحة الفعلية × نسبة النضج = المساحة المعادلة

لعنصر المستلزمات: ٢٠ فدان × ٩٠% = ١٨ فدان

لعنصر الأجور: ٢٠ فدان × ٧٥% = ١٥ فدان

لعنصر م. الزراعية: ٢٠ فدان × ٥٠% = ١٠ أفدنة

الأخرى:

(ب) تحديد إجمالي مساحة محصول القطن التام ومساحة محصول القطن

في سبيل النضج بعد معادلتها (لكل عنصر من عناصر المصروفات):

مساحة محصول القطن

مساحة محصول + في سبيل النضج بعد معادلتها = إجمالي مساحة محصول القطن التام

لعنصر المستلزمات: ٨٠ فدان + ١٨ فدان = ٩٨ فدان

لعنصر الأجور: ٨٠ فدان + ١٥ فدان = ٩٥ فدان

لعنصر م. الزراعية: ٨٠ فدان + ١٠ أفدنة = ٩٠ فدان

الأخرى:

(ج) تحديد تكلفة الفدان الواحد من كل عنصر تكلفة:

لعنصر المستلزمات: ٦٦٠٠ ج ÷ ٩٨ فدان = ٦٧,٣٥ ج للفدان

لعنصر الأجور: ٩٢٤٠ ج ÷ ٩٥ فدان = ٩٧,٢٦ ج للفدان

لعنصر م. الزراعية الأخرى: ٤٨٤٠ ج ÷ ٩٠ فدان = ٥٣,٧٨ ج للفدان

بدون م. الجني والحصاد: ٢١٨ ج للفدان (تقريباً)

[٢٢٠٠ ج + ٢٦٤٠ ج]

(د) تكلفة محصول القطن في سبيل النضج أو الحصاد - مخزون آخر الفترة

من كل من

$$= 18 \text{ فدان} \times 67,35 \text{ ج} = 1212,30 \text{ ج}$$

عنصر المستلزمات

$$= 15 \text{ فدان} \times 97,26 \text{ ج} = 1458,90 \text{ ج}$$

عنصر الأجور

$$= 10 \text{ أفدنة} \times 53,78 \text{ ج} = 537,80 \text{ ج}$$

عنصر م. الزراعية الأخرى

$$\text{ج (تقرا) } 320,9$$

بدون م. الجنى والحصاد

(٢) تكلفة محصول القطن تام النضج والمحصول خلال الفترة البالغة

٣٤١٩١ ج والتي ترحل لـ حـ / تكلفة المنتجات المباعة حسب كمتهم

حسابي [٣٧٤٠٠ ج - ٣٢٠٩ ج] ويمكن تحديدها على النحو التالي

تكلفة محصول القطن = تكلفة محصول القطن في سبيل + عناصر المصروفات خلال الفترة - القطن في سبيل النضج آخر الفترة

$$= 12200 \text{ ج} + [8360 \text{ ج} + 9240 \text{ ج} + 6600 \text{ ج}] - 3209 \text{ ج}$$

$$= 12200 \text{ ج} + 24200 \text{ ج} - 3209 \text{ ج}$$

$$= 34191 \text{ ج} \leftarrow \text{ترحل لـ حـ / تكلفة المنتجات المباعة}$$

٢ - تصوير حسابات تكلفة المنتجات المباعة:

حـ / تكلفة المنتجات المباعة

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

حـ / أرباح وخسائر الاستغلال النباتي	٤٢٥٢٠	٣٨٥٩١	٨١١١١	مخزون أول الفترة	١٩٣٦٠	١١٤٤٠	٣٠٨٠٠
(١) محصول القمح				محصول القمح			٣٢٤٠٠
(٢) محصول القطن				محصول القطن			٣٤١٩١
مخزون آخر الفترة				حـ / إنتاج محصول القمح			
محصول القمح	١١٤٤٠			حـ / إنتاج محصول القطن			
محصول القطن	١٠٥٦٠			حـ / مصروفات تسويقية			
			٢٢٠٠٠	محصول القمح	٢٢٠٠		٥٧٢٠
				محصول القطن	٣٥٢٠		
			١٠٣١١١				١٠٣١١١

ويلاحظ من الحساب السابق ما يلي:

(١) تكلفة مبيعات محصول القمح تام النضج والمحصول خلال الفترة البالغة ٢٥٢٠ ج والتي ترحل لـ حـ / أرباح وخسائر الاستغلال النباتي عبارة عن:

(أ) تكلفة محصول القمح تام النضج والمحصول القائمة أول الفترة - مخزون أول الفترة - البالغة ١٩٣٦٠ ج، بالإضافة إلى

(ب) تكلفة محصول القمح تام النضج والمحصول خلال الفترة - حـ / إنتاج محصول القمح - البالغة ٣٢٤٠٠ ج والمرحلة من حـ / إنتاج محصول القمح، بالإضافة إلى

(ج) نصيب محصول القمح تام النضج والمحصول أول وخلال الفترة من المصروفات التسويقية - حـ / المصروفات التسويقية - البالغة ٢٢٠٠ ج، مستبعداً منهم

(د) تكلفة محصول القمح تام النضج والمحصول القائمة آخر الفترة - مخزون آخر الفترة - البالغة ١١٤٤٠ ج
أى: [١٩٣٦٠ ج + ٣٢٤٠٠ ج + ٢٢٠٠ ج] - ١١٤٠٠ ج = ٥٣٩٦٠ ج - ١١٤٤٠ ج = ٤٢٥٢٠ ج

(٢) تكلفة مبيعات محصول القطن تام النضج والمحصول خلال الفترة البالغة ٣٨٥٩١ ج والتي ترحل لـ حـ / أرباح وخسائر الاستغلال النباتي عبارة عن:

(أ) تكلفة محصول القطن تام النضج والمحصول القائمة أول الفترة - مخزون أول الفترة - البالغة ١١٤٤٠ ج، بالإضافة إلى

(ب) تكلفة محصول القطن تام النضج والمحصول خلال الفترة - حـ / إنتاج محصول القطن - البالغة ٣٤١٩١ ج والمرحلة من حـ / إنتاج محصول القطن، بالإضافة إلى

(ج) نصيب محصول القطن تام النضج والمحصول أول وخلال الفترة من المصروفات التسويقية - حـ / المصروفات التسويقية - البالغة ٣٥٢٠ ج، مستبعداً منهم

(د) تكلفة محصول القطن تام النضج والمحصول بقائمة آخر الفترة -

مخزون آخر الفترة - البالغة ١٠٥٦٠ ج

أى [١١٤٤٠ ج + ٣٤١٩١ ج + ٣٥٢٠ ج] - ١٠٥٦٠ ج =

٤٩١٥١ ج - ١٠٥٦٠ ج = ٣٨٥٩١ ج

(٣) تصوير حسابات الأرباح والخسائر

ح / أرباح وخسائر الاستغلال النباتي

عن السنة المنتهية في ٢٠١٣/١٢/٣١

ح / إيرادات المبيعات			ح / تكلفة المنتجات المباعة		
محصول القمح	١١٠٠٠٠	٢٥٠٨٠٠	محصول القمح	٤٢٥٢٠	٨١١١١
محصول القطن	١٤٠٨٠٠		محصول القطن	٢٨٥٩١	
ح / مبيعات منتجات عرضية		٩٢٤٠	ح / الخصم المسموح به		١٩٢٦
محصول القمح	٣٩٦٠		محصول القمح	٨٨٠	
محصول القطن	٥٢٨٠		محصول القطن	١٠٥٦	
ح / قيمة بيعية للمستهلك		٤٤٠٠	ح / مصروفات متنوعة		١٧٦٠
داخلياً			- خاصة بالمحصولين		
محصول القمح	٤٤٠٠	٤٤٠٠	ح / المصروفات الإدارية		٤٤٠٠
			- خاصة بالمحصولين		
			ح / أ.خ الاستغلال الزراعي		١٧٥٢٢٢
			[ربح أنشطة المحصولين]		
		٢٦٤٤٤٠			٢٦٤٤٤٠

ح / أرباح وخسائر الاستغلال الزراعى

عن السنة المنتهية فى ٢٠١٢/١٢/٣١

ح / م. تسويقية عامة	١٥٨٤٠	ح / أ.خ. الاستغلال النباتى	١٧٥٢٣٣
ح / م. إدارية عامة	٢٠٢٤٠	ح / أ.خ. الاستغلال الحيوانى	٢٧٠١٢٩
ح / م. سنوات سابقة	٣٧٨٤	ح / الخصم المكتسب	٥٢٨٠
ح / فوائد مدينة	١٤٩٦	ح / إيرادات أخرى متنوعة	٣٦٤٠٠
صافى ربح الاستغلال الزراعى	٤٣٥٦٨٢		
	٤٧٧٠٤٢		٤٧٧٠٤٢

ثانياً : الاستغلال الحيوانى

تتوقف طبيعة الحسابات الختامية التحليلية لأنشطة الاستغلال الحيوانى - فى حالة المواشى - على الغرض من اقتناء المواشى. فقد يكون الغرض من اقتناء الماشية هو الإكثار (الحصول على نتاجها المتمثل فى المواليد والألبان والسماذ) أو قد يكون الغرض من اقتنائها هو التسمين (إعادة بيعها بعد أن تصل إلى سن معينة ووزن محدد). وعلى ذلك، تتحدد نتيجة النشاط فى حالة الماشية التى تخصص للإكثار بمقابلة إيراد بيع نتاجها بالمصروفات التى ساهمت فى تحقيقه، وتتحدد نتيجة النشاط فى حالة الماشية التى تخصص للتسمين بمقابلة إيراد بيعها هى بذاتها بالمصروفات التى ساهمت فى تحقيقه.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك تداخل بين النشاطين، الأمر الذى يستلزم معه تحليل وفحص بنود الإيرادات والمصروفات المختلفة حتى يمكن تحديد نتيجة كل نشاط على حدة. وفيما يلى نتناول الحسابات الختامية التحليلية لكل نشاط على حدة.

(أ) بالنسبة لنشاط ماشية الإكثار (الألبان)

تتمثل الحسابات الختامية التحليلية لنشاط ماشية الإكثار - ماشية الألبان -
في ثلاثة حسابات هي حساب تكلفة الإنتاج وحسب المتاجرة وحسابات أرباح
وخسائر، وهي على النحو التالي

١ - حساب تكلفة الإنتاج

يعبر هذا الحساب عن تكاليف نتاج ماشية الألبان خلال الفترة من البنود
المختلفة الخاصة بالمستلزمات السلعية والأجور ومصروفات الرعاية الأخرى، لذلك
يظهر متضمناً البنود التالية

• في الجانب المدين

عناصر المصروفات المتعلقة بعملية نتاج ماشية الألبان وهي

- المستلزمات السلعية كالأعلاف الجافة (تبن الفول وتبن القمح والشعير)
والخضراء (البرسيم البلدي)

- أجور الكلايين وأجور الأطباء البيطريين وأجور رعاة

- مصروفات الرعاية الأخرى كإهلاك ماشية الألبان وإهلاك حظائر الماشية
(إذا كانت مملوكة) وإيجار حظائر الماشية (إذا كانت مستأجرة) وإهلاك

المعدات (آلات الحلب) وتكلفة الأدوية والامصال والكهرباء والمياه

• في الجانب الدائن

إجمالي تكلفة الإنتاج - تكاليف نتاج ماشية الألبان خلال الفترة - والتي

تمثل جملة عناصر المصروفات بالجانب المدين (ترحل إلى حـ/ المتاجرة)

وعلى ذلك، يظهر هذا الحساب على الصورة التالية

حـ / تكلفة الإنتاج
عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

تكلفة الإنتاج خلال الفترة			
حـ / المستلزمات السلعية			
أعلاف جافة	xx		
أعلاف خضراء	xx		xx
حـ / الأجور			
أجور كلافين	xx		
أجور الأطباء البيطريين	xx		
أجور رعاء	xx		xx
حـ / مصروفات الرعاية الأخرى			
إهلاك ماشية الألبان	xx		
إهلاك أو إيجار حظائر الماشية	xx		
إهلاك آلات الحلب	xx		
الأدوية والامصال المستخدمة	xx		
الكهرباء والمياه	xx		xx
حـ / المتاجرة			
[تكلفة الإنتاج خلال الفترة]		xx	xx

وأنه لجدير بالملاحظة أن حـ / تكلفة الإنتاج لا يتضمن رصيد في أول أو آخر الفترة مثل حـ / إنتاج محصول المقابل له في أنشطة الاستغلال النهائي، ويرجع السبب في ذلك لعدم قابلية نتاج ماشية الألبان للتخزين الطويل.

٢ - حساب المتاجرة:

يعد هذا الحساب لتحديد ربح أو خسارة المتاجرة في نتاج ماشية الألبان مباشرة لعدم وجود مخزون لهذا النتاج في أول وأخر الفترة بسبب عدم قابلية هذا النتاج للتخزين الطويل الأمر الذي يترتب عليه إعتبار تكلفة الإنتاج خلال الفترة المرحلة من حـ / تكلفة الإنتاج بمثابة تكلفة الإنتاج للنتاج المباع والتي سيضاف إليها نصيبها من المصروفات التسويقية - م. البيع والتوزيع - للوصول إلى تكلفة مبيعات هذا النتاج ومقابلتها بإيرادات هذا النتاج لتحديد مجمل الربح أو الخسارة لهذا النتاج. لذلك، يظهر هذا الحساب متضمناً البنود التالية:

• في الجانب المدين:

- تكلفة الإنتاج خلال الفترة المرحلة من حـ / تكلفة الإنتاج والتي تعتبر بمثابة تكلفة الإنتاج للنتاج المباع.
- المصروفات التسويقية - م. البيع والتوزيع - الخاصة بماشية الألبان وفي حالة عدم تخصيصها بشكل دقيق عادة ما يتبع بشأتها أحد أمرين، فلما أن ترحل إلى حـ / أ خ الاستغلال الحيواني في حالة أنها تخص أنشطة ماشية الألبان وأنشطة ماشية التسمين وعدم إمكانية تخصيصها على أياً منهما بشكل دقيق أو ترحل إلى حـ / أ خ الاستغلال الزراعي في حالة أنها تخص أنشطة الاستغلال الزراعي بصفة عامة وعدم إمكانية تخصيصها على نشاط بذاته.

• في الجانب الدائن:

- إيرادات النشاط إيراد المواليد وإيراد الألبان وإيراد بيع السماد.
- قيمة المحول إلى منتجات الألبان.
- المستهلك بالمزرعة والمستخدم في إرضاع المواليد.

وعلى ذلك، يظهر هذا الحساب على الصورة التالية

ح / المتاجرة

عن السنة المنتهية في ... / ... / ...

xx		ح / تكلفة الإنتاج		إيرادات النشاط [النتاج]:
		[تكلفة الإنتاج خلال الفترة]	xx	ح / إيرادات المواليد
		ح / مصروفات تسويقية	xx	ح / إيرادات بيع الألبان
		المواد:	xx	ح / إيرادات بيع المنتجات
	xx	هـ / تكلفة تصنيع		
		الأجور:		
	xx	أجور البائعين		
	xx	عمولة وكلاء البيع		
		المصروفات:		
	xx	مصروف الإعلان		
	xx	الكهرباء والمياه		
	xx	إيجار أو إهلاك معارض البيع		
		ح / أرباح وخسائر أو أرباح		
		وخسائر الاستغلال الحيواني		
		[مجموع ربح ماشية الألبان]	xx	

٣ - حسابات أرباح وخسائر

يتوقف عدد حسابات أرباح وخسائر على تعدد وتنوع أنشطة المنشأة الزراعية، فإذا كانت أنشطة المنشأة:

- تقتصر على نشاط واحد من أنشطة الاستغلال الحيواني كنشاط ماشية الألبان أو ماشية التسمين يعد حساب واحد ويكون في هذه الحالة حـ/ أرباح وخسائر ويمثل رصيده صافى ربح أو خسارة هذا النشاط والنتائج من مقابلة كلاً من: (١) مجمل ربح النشاط والإيرادات والأرباح الأخرى و(٢) مجمل خسارة النشاط والمصروفات الإدارية والتمويلية والأعباء والخسائر.
 - تتضمن أكثر من نشاط من أنشطة الاستغلال الحيواني كنشاط ماشية الألبان وماشية التسمين يعد حساب واحد مجمع ويكون في هذه الحالة حـ/ أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني ويمثل رصيده صافى ربح أو خسارة أنشطة الاستغلال الحيواني والنتائج من مقابلة كلاً من: (١) مجمل ربح كل نشاط والإيرادات والأرباح الأخرى و(٢) مجمل خسارة كل نشاط والمصروفات الإدارية والتمويلية والأعباء والخسائر.
 - تتضمن نشاط أو أكثر من كلاً من أنشطة الاستغلال الحيواني وأنشطة الاستغلال النباتي يعد ثلاثة حسابات وتكون في هذه الحالة حـ/ أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني وحـ / أرباح وخسائر الاستغلال النباتي وحـ/ أرباح وخسائر الاستغلال الزراعى (للمنشأة).
- وفيما يلى شكل توضيحي لحساب أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني:

حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني

عن السنة المنتهية في ٠٠٠ / ٠٠٠ / ٠٠٠

حـ / المتاجرة	xx	حـ / مصروفات إدارية وتمويلية		
[مجموع ربح نشاط ماشية الألبان]		المواد:		
حـ / المتاجرة	xx	مواد نظافة	xx	
[مجموع ربح نشاط ماشية التسمين]		مواد صيانة	xx	
	xx	أدوات كتابية	xx	
حـ / إيرادات وأرباح أخرى		الأجور:		
ديون محصلة سبق إعدامها	xx	أجور الإداريين	xx	
أرباح بيع الرؤوس الكبيرة	xx	المصروفات		
إيرادات سنوات سابقة	xx	إيجار أو إهلاك مبنى الإدارة	xx	
مخصصات انتفى الغرض منها	xx	كهرباء ومياه	xx	xx
	xx			
		حـ / أعباء وخسائر		
		ديون معدومة		
		ديون مشكوك في تحصيلها		
		خسائر بيع الرؤوس الكبيرة		
		مصروفات سنوات سابقة		
		مخصص نفوق الماشية		
		أو حـ / الماشية		
		حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الزراعي	xx	
		[إضافي ربح أنشطة الاستغلال الحيواني]		xx
	xx			

وكما إشرنا سابقاً، فى حالة اقتصار النشاط على نشاط واحد فقط من أنشطة الاستغلال الحيوانى ستقتصر بيانات الحساب السابق على بيانات هذا النشاط وفى هذه الحالة يكون حـ / أرباح وخسائر.

مثال (١):

فيما يلى بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى مزارع الإنتاج الحيوانى (ماشية الألبان) عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٢/١٢/٣١:

١ - الإيرادات خلال الفترة:

٧٠٠٠٠ ج إيرادات المواليد - ٢٨٠٠٠ ج إيرادات بيع الألبان - ١٤٠٠٠ ج إيرادات بيع السماد - ١٦٨٠ ج ديون محصلة سبق إعدامها.

٢ - المصروفات خلال الفترة:

٩٨٠٠ ج أعلاف جافة - ١٢٦٠٠ ج أعلاف خضراء - ١٦٨٠٠ ج أجور الكلافين - ٧٠٠٠ ج أجر الطبيب البيطرى - ٢٨٠٠ ج أجور رعاها - ١٢٣٠٠ ج إهلاك ماشية الألبان - ٢٨٠٠ ج إهلاك حظائر الماشية - ٢٩٤٠ ج كهرباء (توزع بين الإنتاج والتسويق والإدارة بنسبة ٤ : ١ : ٢) - ٨٠٠ ج مواد تعبئة وتغليف - ٢٠٠٠ ج أجور البائعين - ٣٠٠٠ ج عمولة وكلاء البيع - ٧٨٠ ج مصروف إعلان - ٧٠٠ ج مواد ضيافة - ٨٤٠ ج أدوات كتابية - ٧٠٠٠ أجور إداريين - ٤٢٠٠ ج إيجار مبنى الإدارة - ٤٢٠٠ ج مصروفات سنوات سابقة.

فاذا علمت أن:

١ - باعت المنشأة عدد من الرؤوس الكبيرة قيمتها الدفترية ٢٨٠٠٠ ج وذلك بمبلغ ٢٢٤٠٠ ج.

٢ - القيمة التقديرية للماشية التى نفقت خلال السنة ٥٦٠٠ ج علماً بأن مخصص النفوق بالدفاتر ٤٢٠٠ ج.

المطلوب

تصوير الحسابات الختامية التحليلية لهذه المزرعة

الحل

١- ح / تكلفة الإنتاج

عن السنة المنتهية في ٢٠١٣/١٢/٣١

تكلفة الإنتاج خلال الفترة:			
ح / المستلزمات السلعية	أعلاف جافة	٩٨٠٠	٢٢٤٠٠
	أعلاف خضراء	١٣٦٠٠	
ح / الأجور	أجور كلافين	١٦٨٠٠	٢٦٦٠٠
	أجور الأطباء البيطريين	٧٠٠٠	
	أجور رعاة	٢٨٠٠	
ح / مصروفات الرعاية الأخرى	إهلاك ماشية الألبان	١٣٣٢٠	١٦٨٠٠
	إهلاك حظائر الماشية	٢٨٠٠	
	كهرباء	١٦٨٠	
[٢٩٤٠ ج كسلح]			
ح / المتاجرة			
[تكلفة الإنتاج خلال الفترة]			
		٦٥٨٠٠	٦٥٨٠٠

٢- ح / المتاجرة

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

إيرادات النشاط [الناتج] :		ح / تكلفة الإنتاج		٦٥٨٠٠
ح / إيراد المواليد	٧٠٠٠٠	[تكلفة الإنتاج خلال الفترة]		
ح / إيراد بيع الألبان	٢٨٠٠٠	ح / مصروفات تسويقية		
ح / إيراد بيع السماد	١٤٠٠٠	المواد:		
		مواد تعبئة وتغليف	٨٠٠	
		الأجور:		
		أجور البائعين	٢٠٠٠	
		عمولة وكلاء البيع	٣٠٠٠	
		المصروفات:		
		كهرباء	٤٢٠	
		[٢٩٤٠ ج كـ٧]		
		مصروف اعلان	٧٨٠	٧٠٠٠
		ح / أرباح وخسائر الاستغلال		٣٩٢٠٠
		الحيواني [مجمـل الربح]		
	١١٢٠٠٠			١١٢٠٠٠

ح / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني

عن السنة المنتهية في ٢٠١٣/١٢/٣١

ح / المتاجرة [مجمّل الربح]		٣٩٢٠٠	ح / مصروفات إدارية وتمويلية المواد:		
			مواد ضيافة	٧٠٠	
ح / إيرادات وأرباح أخرى			أدوات كتابية	٨٤٠	
ديون محصلة سبق إعدامها	١٦٨٠		الأجور:		
		١٦٨٠	أجور إداريين	٧٠٠٠	
			المصروفات:		
			كهرباء	٨٤٠	
			[٢٩٤٠ جـ]		
			إيجار مبنى الإدارة	٤٢٠٠	١٣٥٨٠
			ح / أعباء وخسائر		
			مصروفات سنوات سابقة	٤٢٠٠	
			خسائر بيع رؤوس كبيرة	٥٦٠٠	
			[٢٨٠٠٠ ج - ٢٢٤٠٠ ج]		
			مخصص نفوق الماشية	١٤٠٠	١١٢٠٠
			[٥٦٠٠ ج - ٤٢٠٠ ج]		
			ح / أرباح وخسائر الاستغلال		١٦١٠٠
			الزراعي		
			[صافي ربح نشاط ماشية الألبان]		٤٠٨٨٠
		٤٠٨٨٠			٤٠٨٨٠

مثال (٢) :

فيمايلي بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الزراعية التي تفتنى ماشية الألبان عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٢/١٢/٣١

أولاً : بيانات عن ماشية الألبان :

- قيمة ماشية الألبان فى ٢٠١٢/١/١ (تستهلك بطريقة إعادة التقدير) ٦٨٠٠٠٠ ج
- قيمة ماشية الألبان المشتراه خلال السنة ٥٧٨٠٠٠ ج
- القيمة المقدرة لمواليد (نتاج) ماشية الألبان خلال السنة ٤٧٦٠٠٠ ج
- القيمة المقدرة لماشية الألبان التى نفقت خلال السنة ٦٨٠٠٠ ج
- القيمة المقدرة لماشية الألبان فى ٢٠١٢/١٢/٣١ ١٠٢٠٠٠٠ ج

ثانياً : بيانات عن إيرادات مصروفات ماشية الألبان خلال الفترة :

١ - الإيرادات خلال الفترة :

٣٤٠٠٠٠ ج إيراد بيع الألبان - ٤٠٨٠٠ ج إيراد بيع السماد

٢ - المصروفات خلال الفترة :

٣٤٠٠٠ ج أعلاف جافة وخضراء - ٦٨٠٠٠ ج أجور الكلايين والأطباء البيطريين -

١٧٠٠٠ ج إيجار حظائر الماشية - ٣٤٠٠ ج أدوية وأمصال - ٢٠٤٠٠ ج مصروفات

تسويقية (مصروفات البيع والتوزيع) - ٤٠٨٠٠ ج مصروفات إدارية

فاذا علمت أن :

أعدم دين على أحد العملاء بمبلغ ٢٧٢٠٠ ج، كما كونت المنشأة مخصص للديون

المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٦٨٠٠ ج علماً بأن رصيد حـ/ العملاء فى

٢٠١٢/١٢/٣١ (بعد خصم الديون المعدومة) بلغ ٦٨٠٠٠ ج، كما حصلت المنشأة

دين سبق إعدامه قيمته ٥٠٠٠ ج

المطلوب :

أ - تصوير الحسابات الختامية التحليلية لنشاط ماشية الألبان

ب - الأثر على قائمة المركز المالى فى ٢٠١٢/١٢/٣١

أ - الحسابات الختامية

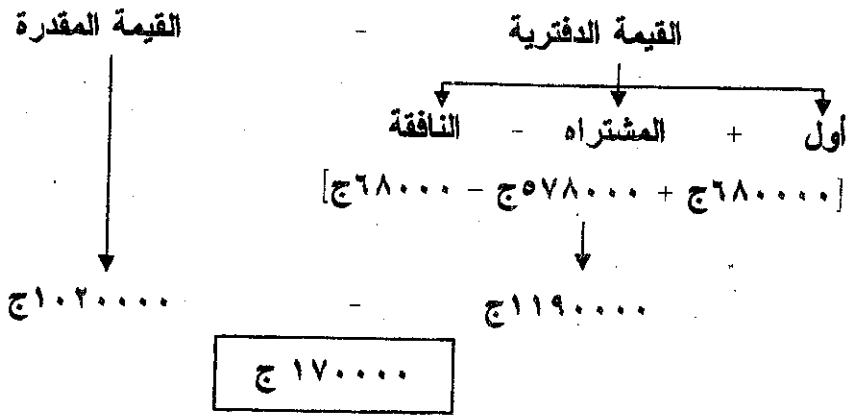
الحل

١- ح / تكلفة الإنتاج

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

تكلفة الإنتاج خلال الفترة:			
ح / المتاجرة [تكلفة الإنتاج خلال الفترة]	ح / المستلزمات السلعية		
	أعلاف جافة وخضراء	٣٤٠٠٠	٣٤٠٠٠
	ح / الأجور		
	أجور الكلافيين والأطباء البيطريين	٦٨٠٠٠	٦٨٠٠٠
	ح / مصروفات الرعاية الأخرى		
	إيجار حظائر الماشية	١٧٠٠٠	
	أدوية وأمصال	٣٤٠٠	
	إهلاك ماشية الألبان (*)	١٧٠٠٠٠	١٩٠٤٠٠
			٣٩٣٤٠٠
		٣٩٣٤٠٠	

(*) حسب إهلاك ماشية الألبان بالفرق بين القيمة الدفترية لماشية الألبان آخر الفترة والقيمة المقدرة لماشية الألبان آخر الفترة على النحو التالي:



٢- ح / المتاجرة

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

إيرادات النشاط [الناتج]:		ح / تكلفة الإنتاج			٢٩٢٤٠٠
ح / إيرادات المواليد	٤٧٦٠٠٠	[تكلفة الإنتاج خلال الفترة]			
ح / إيرادات بيع الألبان	٢٤٠٠٠٠	ح / مصروفات تسويقية			
ح / إيرادات بيع السماد	٤٠٨٠٠	[المواد والأجور والمصروفات]	٢٠٤٠٠	٢٠٤٠٠	
		ح / أرباح وخسائر الاستغلال			٥٤٤٠٠٠
		الحيواني [مجموع الربح]			
	٨٥٦٨٠٠				٨٥٦٨٠٠

٣- ح / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني
عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

ح/ المتاجرة	٥٤٤٠٠٠	ح/ مصروفات إدارية وتمويلية	٤٠٨٠٠	٤٠٨٠٠
[مجمّل الربح]		[المواد والأجور والمصروفات]		
ح/ إيرادات وأرباح أخرى	٦٠٠٠	ح/ أعباء وخسائر		
ديون محصلة سبق إعدامها		ديون معلومة	٢٧٢٠٠	
	٦٠٠٠	ديون مشكوك في تحصيلها	٦٨٠٠	
		ح/ ماشية الألبان	٦٨٠٠	١٠٢٠٠٠
		[تكلفة النافق]		
		ح/ أرباح وخسائر الاستغلال الزراعي		٤٠٧٢٠٠
		[صافي ربح نشاط ماشية الألبان]		
	٥٥٠٠٠٠			٥٥٠٠٠٠

ب- الأثر على قائمة المركز المالي

قائمة المركز المالي
في ٢٠١٢/١٢/٣١

جانب الأصول

أصول ثابتة حية		
ماشية الألبان	١١٩٠٠٠٠	
(-) مخصص إهلاك ماشية الألبان	(١٧٠٠٠٠)	١٠٢٠٠٠٠
أصول متداولة		
عملاء	٦٨٠٠٠	
(-) مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	(٦٨٠٠)	٦١٢٠٠

مثال (٣):

فيما يلي بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الزراعية عن السنة

المالية المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

أولاً: أرصدة في بداية الفترة (٢٠١٢/١/١):

٤٠٠٠٠٠ ج ماشية الألبان (٤٨٠٠٠٠ ج قيمة الماشية، ٨٠٠٠٠ ج مخصص إهلاك الماشية، تستهلك بطريقة إعادة التقدير) - ٩٠٠٠٠ ج حظائر الماشية (١٠٠٠٠٠ ج تكلفة الحظائر، ١٠٠٠٠ ج مخصص إهلاك الحظائر، تستهلك بمعدل ١٠ % سنوياً) - ٥٤٠٠٠ ج آلات الحلب (٦٠٠٠٠ ج تكلفة الآلات، ٦٠٠٠ ج مخصص إهلاك الآلات، تستهلك بمعدل ١٠ % سنوياً).

ثانياً: المصروفات خلال الفترة:

العلف المستخدم في التغذية محول من نشاط الزراعة التابع للمنشأة وتبلغ تكلفة إنتاجه ٢٥٠٠٠ ج وسعره السوقى ٣٠٠٠٠ ج - الأجور ٣٠٠٠٠ ج تتمثل في ١٧٥٠٠ ج أجور كلافين، ٤٠٠٠ ج أجر الطبيب البيطرى، والباقى أجور الرعاة - ٤٠٠٠ ج أدوية وأمصال.

فإذا علمت:

قدر الخبراء الفنيين قيمة ماشية الألبان آخر الفترة بمبلغ ٣٣٠٠٠٠ ج

المطلوب:

١ - تصوير حساب تكلفة الإنتاج

٢ - الأثر على قائمة المركز المالى في ٢٠١٢/١٢/٣١

الحل

١ - تصوير حـ / تكلفة الإنتاج:

حـ / تكلفة الإنتاج
عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

تكلفة الإنتاج خلال الفترة:			
حـ / المتاجرة [تكلفة الانتاج خلال السرة]	١٥٠٠٠ ↑ ↓ ١٥٠٠٠	حـ / المستلزمات السلعية	
		اعلاف	٣٠٠٠٠
			٢٠٠٠٠
		حـ / الأجور	
		اجور الكلافين	١٧٥٠٠
		اجور الأطباء البيطريين	٤٠٠٠
		اجور رعاه	٨٥٠٠
			٣٠٠٠٠
		حـ / مصروفات الرعاية الأخرى	
		إهلاك ماشية الألبان (*)	٧٠٠٠٠
		إهلاك حظائر الماشية	١٠٠٠٠
		[١٠٠٠٠٠ ج × ١٠٪]	
		إهلاك آلات الحلب	٦٠٠٠
		[٦٠٠٠٠ ج × ١٠٪]	
		أدوية وأمصال	٤٠٠٠
			٩٠٠٠٠
			١٥٠٠٠٠

* إهلاك ماشية الألبان = صافي القيمة الدفترية آخر الفترة = ٤٠٠٠٠٠ ج

(-) القيمة المقدرة آخر الفترة ٣٣٠٠٠٠ ج

٧٠٠٠٠ ج

٢ - الأثر على قائمة المركز المالى:

قائمة المركز المالى

فى ٢٠١٢/١٢/٣١

جانب الأصول

أصول ثابتة حية:			
ماشية الألبان	٤٨٠٠٠٠		
(-) مخصص اهلاك ماشية الألبان	(١٥٠٠٠٠)		
[رصيد ١/٨ ٨٠٠٠٠ ج + اهلاك الفترة ٧٠٠٠٠ ج]		٢٣٠٠٠٠	
أصول ثابتة مادية:			
حظائر الماشية	١٠٠٠٠٠		
(-) مخصص اهلاك حظائر [١٠,٠٠٠ + ١٠,٠٠٠]	(٢٠٠٠٠)		
		٨٠٠٠٠	
آلات الحلب	٦٠٠٠٠		
(-) مخصص اهلاك آلات [٦٠٠٠ + ٦٠٠٠]	(١٢٠٠٠)		
		٤٨٠٠٠	

مثال (٤):

فيما يلى بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الزراعية التى تزاوّل

نشاط ماشية الألبان عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٢/١٢/٣١:

أولاً: أرصدة فى بداية الفترة (٢٠١٢/١/١):

١٨٠٠٠٠٠ ج ماشية الألبان (٣٠٠٠٠٠٠ ج تكلفة ٦٠٠ رأس،

١٢٠٠٠٠٠ ج مخصص إهلاك الماشية، العمر الإنتاجى يقدر بخمس سنوات)

- ٩٦٠٠٠ ج حظائر الماشية، (١٢٠٠٠٠ ج تكلفة الحظائر، ٢٤٠٠٠ ج

مخصص إهلاك الحظائر، تستهلك بمعدل ١٠% سنوياً) - ٤٨٠٠٠ ج آلات

الحلب (٦٠٠٠٠ ج تكلفة الآلات، ١٢٠٠٠ ج مخصص إهلاك الآلات، تستهلك بمعدل ١٠% سنوياً).

ثانياً: بيانات عن مصروفات ماشية الألبان:

- ١- العلف المستخدم فى التغذية محول من نشاط الزراعة التابع للمنشأة وتبلغ تكلفة إنتاجه ٤٨٠٠٠ ج وسعره السوقى ٦٠٠٠٠ ج.
- ٢- لدى المنشأة طبييين بيطريين بمرتب شهرى ٦٠٠ ج لكل منهما وراعى واحد بمرتب شهرى ٢٤٠ ج.
- ٣- تتبع المنشأة نظام تربية الربط حيث تخصص لكل ٢٥ رأس كلاف ومتوسط أجر الكلاف الواحد ٣٠٠ ج.
- ٤- تكاليف الأدوية والمهمات المشتراه خلال السنة ٢٠٠٠ ج والمتبقية آخر الفترة ٢٠٠ ج، استهلاك الكهرباء والمياه ٣٨٠٠ ج.

المطلوب:

- ١- تصوير حساب تكلفة الإنتاج.
- ٢- الأثر على قائمة المركز المالى فى ٢٠١٢/١٢/٣١.

١ - تصوير حـ / تكلفة الإنتاج
حـ / تكلفة الإنتاج

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

حـ / المتاجرة [تكلفة الانتاج خلال الفترة]	٧٨٧٢٨٠	تكلفة الإنتاج خلال الفترة:		
		حـ / المستلزمات السلعية		
		اعلاف	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
		حـ / الأجور		
		اجور الأطباء البيطريين	١٤٤٠٠	
		[٦٠٠ ج ٢ × ١٢ شهر]		
		اجور الرعاه	٢٨٨٠	
		[٢٤٠ ج ١٢ شهر]		
		اجور الكلافين	٨٦٤٠٠	
		[٦٠٠ رأس - ٢٤ كلاف × ٢٠٠ ج ٢٥ رأس ١٢ × شهر]		١٠٣٦٨٠
حـ / المتاجرة [تكلفة الانتاج خلال الفترة]	٧٨٧٢٨٠	حـ / مصروفات الرعاية الأخرى		
		إهلاك ماشية الألبان	٦٠٠٠٠٠	
		[٣٠٠٠٠٠٠ ج ٥ سنوات]		
		إهلاك حظائر الماشية	١٢٠٠٠	
		[١٢٠٠٠٠ ج ١٠ %]		
		إهلاك آلات الحلب	٦٠٠٠	
		[٦٠٠٠٠ ج ١٠ %]		
		ادوية وأمصال مستخدمة	١٨٠٠	
		[٢٠٠٠ ج - ٢٠٠ ج]		
		كهرباء ومياة	٢٨٠٠	٦٢٣٦٠٠
	٧٨٧٢٨٠	٧٨٧٢٨٠		

٢ - الأثر على قائمة المركز المالي

قائمة المركز المالي

جانب الأصول

في ٢٠١٢/١٢/٣١

			<u>أصول ثابتة حية:</u>		
			ماشية الألبان	٣٠٠٠٠٠	
			(-) مخصص اهلاك ماشية الألبان	(١٨٠٠٠٠)	
			[رصيد ١/١ ١٢٠٠٠٠ ج + اهلاك		١٢٠٠٠٠
			الفترة ٦٠٠,٠٠٠ ج]		
			<u>أصول صابطة مادية:</u>		
			حظائر الماشية	١٢٠٠٠٠	
			(-) مخصص اهلاك حظائر	(٣٦٠٠٠)	
			[رصيد ١/١ ٢٤٠٠٠ ج + اهلاك الفترة		٨٤٠٠٠
			١٢٠٠٠ ج]		
			آلات الحلب	٦٠٠٠٠	
			(-) مخصص اهلاك آلات الحلب	(١٨٠٠٠)	
			[رصيد ١/١ ١٢٠٠٠ ج + اهلاك الفترة		٤٢٠٠٠
			٦٠٠٠ ج]		
			<u>أصول متداولة</u>		
			ادوية وامصال متبقية		٢٠٠

(ب) بالنسبة لنشاط ماشية التسمين

تتمثل الحسابات الختامية التحليلية لنشاط ماشية التسمين في ثلاثة حسابات

هي حساب ماشية التسمين وحساب المتاجرة وحسابات الأرباح والخسائر، وهي

على النحو التالي

١ - حساب ماشية التسمين

تعتبر ماشية التسمين من الأصول المتداولة حيث أن الغرض من اقتنائها هو الإتجار فيها وليس الإحتفاظ بها بغرض الإكثار (الحصول على نتائجها)، وهي فى ذلك مثلها مثل البضاعة فى المنشآت التجارية، فالوحدات (الرؤوس) المباعة تظهر تكلفتها فى الجانب المدين فى حـ / المتاجرة والوحدات (الرؤوس) غير المباعة (المتبقية) تظهر تكلفتها ضمن الأصول المتداولة (كمخزون) فى الميزانية، لذلك يظهر حساب ماشية التسمين متضمناً البنود التالية:

● فى الجانب المدين:

- تكلفة ماشية التسمين أول الفترة - مخزون أول الفترة.
- تكلفة ماشية التسمين المشتراه خلال الفترة (نقدأ أو بالأجل) - حـ / النقدية أو الموردين
- تكاليف رعاية ماشية التسمين من مستلزمات سلعية وأجور ومصروفات الرعاية الأخرى

● فى الجانب الدائن:

- تكلفة ماشية التسمين المباعة خلال الفترة (تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة).
- تكلفة ماشية التسمين النافقة خلال الفترة
- تكلفة ماشية التسمين آخر الفترة (المتبقية - غير المباعة) - مخزون آخر الفترة

وعلى ذلك، يظهر هذا الحساب على النحو التالى:

ح / ماشية التسمين
عن السنة المنتهية في ... / ... / ...

بيان	تكلفة	عدد	بيان	تكلفة	عدد
ح / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني	xx	xx	مخزون أول الفترة [تكلفة ماشية التسمين أول الفترة]	xx	xx
[تكلفة ماشية التسمين النافقة خلال الفترة]					
ح / المتاجرة	xx	xx	ح / النقدية أو الموردين	xx	xx
[تكلفة ماشية التسمين المباعة خلال الفترة]			[تكلفة ماشية التسمين المشتراة خلال الفترة نقداً أو بالأجل]		
			مصروفات الرعاية		
			ح / المستلزمات السلعية		
			أعلاف جافة	xx	
			أعلاف خضراء	xx	
				xx	
			ح / الأجور		
			أجور الكلافين	xx	
			أجور الأطباء البيطريين	xx	
			أجور الرعاة	xx	
مخزون آخر الفترة	xx	xx	ح / مصروفات الرعاية الأخرى		
[تكلفة ماشية التسمين آخر الفترة]					
			إهلاك حظائر الماشية	xx	
			الأدوية والأمصال	xx	
				xx	
	xx	xx		xx	xx

وجدير بالإشارة أن الحساب السابق يتضمن خاتمة رقابية لمراقبة عدد الرؤوس حيث يجب أن يكون إجمالي العدد بالجانب المدين [العدد أول الفترة مضافاً إليه العدد المشتري خلال الفترة] مساوياً لإجمالي العدد بالجانب الدائن العدد النافق مضافاً إليه العدد المباع مضافاً إليهما العدد آخر الفترة] ومن ناحية أخرى، يهدف هذا الحساب إلى استخراج تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة (تكلفة

الماشية المباعة) والتي إذا أضيف إليها المصروفات التسويقية نحصل على تكلفة المبيعات والتي نحصل عليها من حسابى الإنتاج لمحصولى وتكلفة المنتجات المباعة فى حالة أنشطة الاستغلال النباتى (الأستزراعى).

٢ - حساب المتاجرة:

يُعد هذا الحساب لتحديد ربح أو خسارة المتاجرة فى ماشية التسمين، ويظهر هذا الحساب متضمناً البنود التالية:

• فى الجانب المدين:

- تكلفة ماشية التسمين المباعة خلال الفترة (المرحلة من حـ / ماشية التسمين)
- المصروفات التسويقية من مواد وأجور ومصروفات بخلاف المواد والأجور

• فى الجانب الدائن:

إيرادات النشاط المتمثلة فى إيراد بيع الماشية وإيراد بيع السماد.

حـ / المتاجرة

عن السنة المنتهية فى ... / ... / ...

إيرادات النشاط:		حـ / ماشية التسمين		xx
حـ / إيراد بيع ماشية التسمين	xx	[تكلفة ماشية التسمين المباعة خلال الفترة]		
	xx	[المصروفات التسويقية [المواد والأجور والمصروفات] حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الحيوانى [مجموع ربح ماشية التسمين]		xx
حـ / إيراد بيع السماد	xx			xx

٣- حساب الأرباح والخسائر:

كما سبق وأن أشرنا عند تناولنا نشاط ماشية الألبان تُعد هذه الحسابات لتحديد النتيجة الصافية لنشاط واحد أو أكثر حسب تعدد وتباين أنشطة الاستغلال التي تراولها المنشأة الزراعية، وفيما يلي صورة إجمالية لحساب أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني.

حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني
عن السنة المنتهية في ... / ... / ...

حـ / المتاجرة	xx	حـ / مصروفات إدارية وتمويلية	xx
[مجمـل ربح ماشية التسمين]		[المواد والأجور والمصروفات]	
حـ / المتاجرة	xx	حـ / أعباء وخسائر	xx
[مجمـل ربح نشاط ماشية الألبان]		حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الزراعي	xx
حـ / إيرادات وأرباح أخرى	xx	[صافي ربح أنشطة الاستغلال الحيواني]	
	xx		xx

مثال (١):

فيما يلي بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى مزارع تسمين الماشية عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١.

أولاً : أرصدة في بداية الفترة (٢٠١٢/١/١):

٢٧٠.٠٠٠ ج ماشية التسمين (١٥٠ رأس) - ٢٤٠.٠٠٠ ج حظائر الماشية (٣٠٠.٠٠٠ ج تكلفة الحظائر، ٦٠.٠٠٠ ج مخصص إهلاك الحظائر، تستهلك بمعدل ١٠% سنوياً) - ٧٢.٠٠٠ ج معدات خاصة بنشاط التسمين (١٢٠.٠٠٠ ج تكلفة المعدات، ٨٠.٠٠٠ ج مخصص إهلاك المعدات، تستهلك بمعدل ٢٠%).

ثانياً: بيانات عن تكاليف الماشية وعددها خلال الفترة:

بيان	العدد	التكلفة
ماشية التسمين المشتراه نقداً خلال الفترة	٧٥ رأس	ج ١٥٠٠٠٠
ماشية التسمين النافقة خلال الفترة	١٥ رأس	ج ٣٣٠٠٠
ماشية التسمين آخر الفترة	٦٠ رأس	ج ١٨٠٠٠٠

ثالثاً: بيانات عن إيرادات ومصروفات الماشية خلال الفترة:

١- الإيرادات خلال الفترة:

ج ٣٥٠٠ متوسط إيراد بيع الرأس الواحدة - ٢٧٠٠٠ ج إيراد بيع السماد

- ٦٠٠٠ ج ديون معدومة محصلة.

٢- المصروفات خلال الفترة:

ج ٣٤٥٠٠ أعلاف جافة وخضراء - ١٢٠٠٠ ج أجور الكلايين والطبيب

البيطري - ٤٥٠٠ ج أدوية وأمصال - ٢٢٥٠٠ ج مصروفات تسويقية

(بيع وتوزيع) ١٩٥٠٠ ج مصروفات إدارية وتمويلية - ٣٠٠٠ ج ديون

معدومة.

المطلوب:

أ - تصوير الحسابات الختامية التحليلية لهذه المزرعة عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

ب- الأثر على قائمة المركز المالي في ٢٠١٢/١٢/٣١.

الحل

١- تصوير الحسابات الختامية:

ح / ماشية التسمين

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

بيان	تكلفة	عدد	بيان	تكلفة	عدد
ح/ أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني	٢٣٠٠٠	١٥	مخزون أول الفترة	٢٧٠٠٠٠	١٥٠
[تكلفة النافق]			ح / النقدية	١٥٠٠٠٠	٧٥
			[تكلفة الماشية المشتراة خلال الفترة]		
			ح / المستلزمات السلعية		
			أعلاف جافة وخضراء	٢٤٥٠٠	
				٢٤٥٠٠	
ح / المتاجرة	٢١٢٠٠٠	١٥٠	ح / الأجور		
[تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة - تكلفة الماشية المباعة خلال الفترة]					
			حور الكلافين والطبيب البيطري	١٢٠٠٠	
				١٢٠٠٠	
			ح/ مصروفات الرعاية الأخرى		
			إهلاك حظائر الماشية	٢٠٠٠٠	
			[٣٠٠٠٠٠ × ١٠٪]		
مخزون آخر الفترة	١٨٠٠٠٠	٦٠	إهلاك المعدات	٢٤٠٠٠	
			[١٢٠٠٠٠ × ٢٠٪]		
			أدوية وأمصال	٤٥٠٠	
				٥٨٥٠٠٠	
	٥٢٥٠٠٠	٢٢٥		٥٢٥٠٠٠	٢٢٥

٢- ح / المتاجرة

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

ح / إيراد بيع الماشية [١٥٠ رأس x ٢٥٠٠ ج]	٥٢٥٠٠٠	ح / ماشية التسمين [تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة - تكلفة الماشية المباعة خلال الفترة]	٣١٢٠٠٠
ح / إيراد بيع السماد	٢٧٠٠٠	ح / مصروفات تسويقية [المواد والأجور والمصروفات]	٢٢٥٠٠
		ح / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني [مجمل الربح]	٢١٧٥٠٠
	٥٥٢٠٠٠		٥٥٢٠٠٠

٣- ح / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

ح / المتاجرة [مجمل الربح]	٢١٧٥٠٠	ح / مصروفات إدارية وتمويلية [المواد والأجور والمصروفات]	١٩٥٠٠
ح / إيرادات وأرباح أخرى ديون معدومة محصلة	٦٠٠٠	ح / أعباء وخسائر ديون معدومة	٢٠٠٠
	٦٠٠٠	ح / ماشية التسمين [تكلفة النافق]	٣٦٠٠٠
		ح / أرباح وخسائر الاستغلال الزراعي [صافي ربح نشاط ماشية التسمين]	١٦٨٠٠٠
	٢٢٣٥٠٠		٢٢٣٥٠٠

ب- الأثر على قائمة المركز:

قائمة المركز المال

في ٢٠١٢/١٢/٣١

جانب الأصول

أصول ثابتة حية		
حظائر الماشية	٣٠٠٠٠٠	
(-) مخصص إهلاك الحظائر	(٩٠٠٠٠)	
[رصيد ٦٠,٠٠٠ ج + إهلاك الفترة ٣٠٠٠٠ ج]		٢١٠٠٠٠
المعدات	١٢٠٠٠٠	
(-) مخصص إهلاك المعدات	(٧٢٠٠٠)	
[رصيد ٤٨٠٠٠ ج + إهلاك الفترة ٢٤٠٠٠ ج]		٤٨٠٠٠
أصول متداولة		
مخزون (ماشية التسمين آخر الفترة)		١٨٠٠٠٠

مثال (٢):

فيما يلي بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى مزارع تسمين الماشية عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١:
أولاً: بيانات عن تكاليف الماشية وعددها خلال الفترة:

العدد	التكلفة	بيان
٢٠٠ رأس	٢٤٠٠ ج	ماشية التسمين أول الفترة
٤٠٠ رأس	١٥٠٠ ج	ماشية التسمين المشتراه نقداً في ٦/٣٠
٤٠ رأس	?	ماشية التسمين النافقة خلال الفترة
٣٠٠ رأس	?	ماشية التسمين المباعة خلال الفترة
٢٦٠ رأس	?	ماشية التسمين نهاية الفترة

ثانياً : بيانات عن إيرادات ومصروفات الماشية خلال الفترة:

١- الإيرادات خلال الفترة:

٦٠٠٠ ج متوسط إيراد بيع الرأس الواحدة - ١٢٠٠٠٠ ج إيراد بيع السماد.

٢- المصروفات خلال الفترة:

١٥٠ ج متوسط نصيب الرأس الواحدة من مصروفات الرعاية شهرياً -

٢٧٠٠٠ ج مصروفات تسويقية (بيع وتوزيع) - ٧٢٠٠٠ ج مصروفات

إدارية وتمويلية - ٣١٥٠٠ ج ديون معدومة.

فإذا علمت أن:

١- عدد الماشية التي تعرضت للنفوق منها ٣٠ رأس من الماشية التي كانت

موجودة أول الفترة ونفقت في ٥/٣١، والباقي من المشتراه في ٦/٣٠

ونفقت في ٨/٣١.

٢- عدد الماشية التي بيعت منها ١٧٠ رأس من الماشية التي كانت موجودة أول

الفترة وبيعت في ٨/٣١، والباقي من المشتراه في ٦/٣٠ وبيعت في ١٠/٣١.

المطلوب:

تصوير الحسابات الختامية التحليلية لهذه المزرعة عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١.

الحل

ح / ماشية التسمين

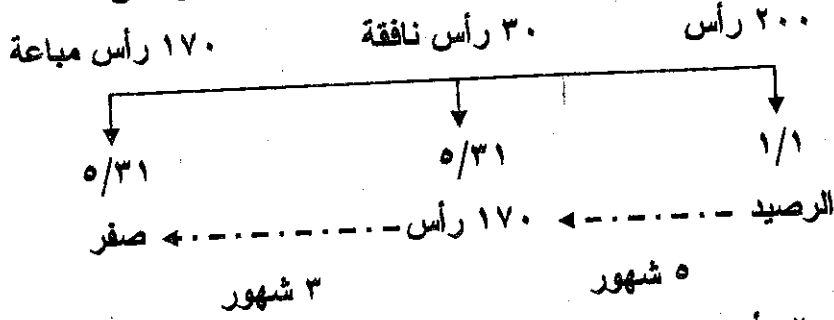
عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

بيان	تكلفة	عدد	بيان	تكلفة	عدد
ح/ ارباح وخسائر الاستغلال الحيواني (٢)	١١٢٥٠٠	٤٠	مخزون أول الفترة	٤٨٠٠٠٠	٢٠٠
[تكلفة النافق]			[٢٠٠ رأس × ٢٤٠٠ ج]		
ح/ المتاجرة ^(٣)	٨٨٥٠٠٠	٣٠٠	ح/ النقدية	٦٠٠٠٠٠	٤٠٠
[تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة - تكلفة			[تكلفة الماشية المشتراه في		
الماشية المباعة خلال الفترة]			٦/٣٠ = ٤٠٠ رأس × ١٥٠٠ ج]		
مخزون آخر الفترة	٦٢٤٠٠٠	٢٦٠	ح/ مصروفات الرعاية (١)	٥٤١٥٠٠	
[١٦٢١٥٠٠ - (٨٨٥٠٠٠ + ١١٢٥٠٠)]			المستلزمات السلعية		
مستنتج			الأجور		
			م. الرعاية الأخرى		
				١٦٢١٥٠٠	٦٠٠

ويلاحظ من الحساب السابق ما يلي:

(١) قيمة مصروفات الرعاية عبارة عن:

(أ) نصيب ماشية أول الفترة من مصروفات الرعاية عبارة عن:-



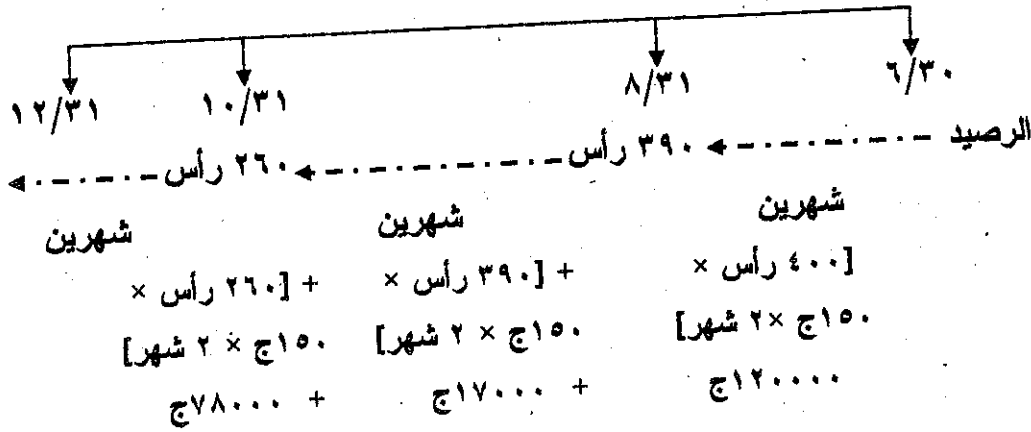
$$[٢٠٠ \text{ رأس} \times ١٥٠ \text{ ج} \times ٥ \text{ شهور}] + [١٧٠ \text{ رأس} \times ١٥٠ \text{ ج} \times ٣ \text{ شهور}]$$

$$١٥٠٠٠٠ \text{ ج} + ٧٦٥٠٠ \text{ ج}$$

ج ٢٢٦٥٠٠

(ب) نصيب الماشية المشتراه خلال الفترة من مصروفات الرعاية عبارة عن:

٤٠٠ رأس ١٠ رؤوس نافقة ١٣٠ رأس مبيعة



$$[٤٠٠ \text{ رأس} \times ١٥٠ \text{ ج} \times ٢ \text{ شهرين}] + [٣٩٠ \text{ رأس} \times ١٥٠ \text{ ج} \times ٢ \text{ شهرين}] + [٢٦٠ \text{ رأس} \times ١٥٠ \text{ ج} \times ٢ \text{ شهرين}]$$

$$١٢٠٠٠٠ \text{ ج} + ١٧٠٠٠٠ \text{ ج} + ٧٨٠٠٠ \text{ ج}$$

ج ٣١٥٠٠٠

وعلى ذلك، فالإجمالي = ج ٢٢٦٥٠٠ + ج ٣١٥٠٠٠ = ٥٤١٥٠٠

(٢) تكلفة النافق عبارة عن:

(أ) تكلفة النافق من ماشية أول الفترة وهى عبارة عن:

$$\text{تكلفة أول الفترة} = 30 \text{ رأس} \times 2400 \text{ ج} = 72000 \text{ ج}$$

$$\text{نصيبها من مصروفات الرعاية} = 30 \text{ رأس} \times 150 \text{ ج} \times 5 \text{ شهور} \\ (\text{من } 1/1 \text{ إلى } 5/31) = 22500 \text{ ج}$$

$$\text{لتكون} = 72000 \text{ ج} + 22500 \text{ ج} = 94500 \text{ ج}$$

(ب) تكلفة النافق من الماشية المشتراه خلال الفترة وهى عبارة عن:

$$\text{تكلفة الشراء} = 10 \text{ رؤوس} \times 1500 \text{ ج} = 15000 \text{ ج}$$

$$\text{نصيبها من مصروفات الرعاية} = 10 \text{ رؤوس} \times 150 \text{ ج} \times 2 \text{ شهر} \\ (\text{من } 6/30 \text{ إلى } 8/31) = 3000 \text{ ج}$$

$$\text{لتكون} = 15000 \text{ ج} + 3000 \text{ ج} = 18000 \text{ ج}$$

$$\text{وعلى ذلك، فالإجمالى} = 94500 \text{ ج} + 18000 \text{ ج} = 112500 \text{ ج}$$

(٣) تكلفة الماشية المباعة خلال الفترة عبارة عن:

(أ) تكلفة الماشية المباعة من ماشية أول الفترة وهى عبارة عن:

$$\text{تكلفة أول الفترة} = 170 \text{ رأس} \times 2400 \text{ ج} = 408000 \text{ ج}$$

$$\text{نصيبها من مصروفات الرعاية} = 170 \text{ رأس} \times 150 \text{ ج} \times 8 \text{ شهور} \\ (\text{من } 1/1 \text{ إلى } 8/31) = 204000 \text{ ج}$$

$$\text{لتكون} = 408000 \text{ ج} + 204000 \text{ ج} = 612000 \text{ ج}$$

(ب) تكلفة الماشية المباعة من الماشية المشتراه خلال الفترة وهى عبارة عن:

$$\text{تكلفة الشراء} = 130 \text{ رأس} \times 1500 \text{ ج} = 195000 \text{ ج}$$

$$\text{نصيبها من مصروفات الرعاية} = 130 \text{ رأس} \times 150 \text{ ج} \times 4 \text{ شهور} \\ (\text{من } 6/30 \text{ إلى } 10/31) = 78000 \text{ ج}$$

$$\text{لتكون} = 195000 \text{ ج} + 78000 \text{ ج} = 273000 \text{ ج}$$

$$\text{وعلى ذلك، فالإجمالى} = 612000 \text{ ج} + 273000 \text{ ج} = 885000 \text{ ج}$$

٢- ح / المتاجرة

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

ح / إيراد بيع الماشية [٢٠٠ رأس x ٦٠٠٠ ج]	١٨٠٠٠٠	ح / ماشية التسمين [تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة - تكلفة الماشية المباعة خلال الفترة]	٨٨٥٠٠٠
ح / إيراد بيع السماد	١٢٠٠٠٠	ح / مصروفات تسويقية [الواد والأجور والمصروفات]	٢٧٠٠٠
		ح / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني [مجمّل الربح]	١٠٠٨٠٠٠
	١٩٢٠٠٠٠		١٩٢٠٠٠٠

٣- ح / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

ح / المتاجرة [مجمّل الربح]	١٠٠٨٠٠٠	ح / مصروفات إدارية وتمويلية [الواد والأجور والمصروفات]	٧٢٠٠٠	٧٢٠٠٠
		ح / أعباء وخسائر ديون معدومة	٢١٥٠٠٠	
		ح / ماشية التسمين [تكلفة النافق]	١١٢٥٠٠	١٤٤٠٠٠
		ح / أرباح وخسائر الاستغلال الزراعي [صافي ربح نشاط ماشية التسمين]		٧٩٢٠٠٠
	١٠٠٨٠٠٠			١٠٠٨٠٠٠

مثال (٣):

فيما يلي بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى مزارع الإنتاج الحيواني التي
تزاوّل نشاط ماشية الألبان وماشية التسمين معاً وذلك عن السنة المالية المنتهية
في ٢٠١٢/١٢/٣١:

أولاً : أرصدة في بداية الفترة (٢٠١٢/١/١):

١٥٠٠٠٠٠ ج ماشية الألبان (٢٥٠ رأس، تستهلك بطريقة إعادة التقدير) -
٣٠٠٠٠٠ ج ماشية التسمين (١٥٠ رأس) - ١٧٠٠٠٠ ج حظائر الماشية
(تستهلك بمعدل ١٠ %).

ثانياً: بيانات عن تكاليف الماشية وعددها خلال الفترة:

بيان
ماشية الألبان النافقة في ٤/٣٠
العدد ٢٥ رأس
التكلفة ؟

ماشية التسمين المشتراه نقداً في ٦/٣٠	١٢٥ رأس	ج ١٠٠٠
ماشية التسمين النافقة في ٩/٣٠	٨ رؤوس	؟
ماشية التسمين المباعة في ١٠/٣١	١٠٠ رأس	؟
ماشية التسمين نهاية الفترة	١٦٧ رأس	؟

ثالثاً: بيانات عن إيرادات ومصروفات الماشية خلال الفترة:

١- الإيرادات خلال الفترة:

٦٢٥٠٠٠ ج إيراد المواليد - ٨٥٠٠٠ ج إيراد بيع السماد - ١٢٥٠٠٠ ج إيراد

بيع الألبان - ٤٠٠٠ ج متوسط إيراد بيع الرأس الواحدة من ماشية التسمين.

٢- المصروفات خلال الفترة:

٨٠ ج متوسط نصيب الرأس الواحدة من مصروفات الرعاية شهرياً (بخلاف

إهلاك حظائر الماشية) - ٢٢٢٥ ج مصروفات تسويقية خاصة بنشاط ماشية

الألبان - ١١٢٦ ج مصروفات تسويقية خاصة بنشاط ماشية التسمين -

٣٤٢٥٠ ج مصروفات إدارية وتمويلية خاصة بالنشاطين معاً - ٢٥٠٠ ج ديون

معدومة خاصة بالنشاطين معاً - ١٠٠٠٠ ج خاصة بالنشاطين معاً.

فإذا علمت أن:

١- القيمة المقدرة للرأس الواحدة من ماشية الألبان آخر الفترة ٥٠٠٠ ج .

٢- الماشية النافقة من الماشية التي كانت موجودة أول الفترة، وماشية التسمين

التي بيعت من الماشية التي كانت موجودة أول الفترة.

المطلوب:

تصوير الحسابات الختامية التحليلية لهذه المزرعة (نشاط ماشية الألبان ونشاط

ماشية التسمين) عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١.

الحل

أولاً: نشاط ماشية الألبان:

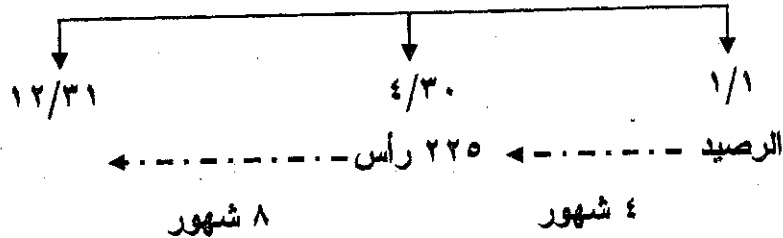
١- ح / تكلفة الإنتاج
عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

ح / المتاجرة [تكلفة الإنتاج خلال الفترة]	٤٤٧٩٥٧	تكلفة الإنتاج خلال الفترة:	٤٤٧٩٥٧
		ح / مصروفات الرعاية (١) [بخلاف إهلاك حظائر الماشية وإهلاك ماشية الألبان] ح / إهلاك حظائر الماشية (٢) ح / إهلاك ماشية الألبان (٣)	
			٢٢٤٠٠٠
			٩٣٧٦
			٢١٤٦٨١
			٤٤٧٩٥٧

ويلاحظ من الحساب السابق ما يلي:

(١) نصيب ماشية الألبان من مصروفات الرعاية بخلاف إهلاك حظائر الماشية وإهلاك ماشية الألبان عبارة عن:

٢٥٠ رأس ٢٥ رأس نافقة



$$[٢٥٠ \text{ رأس} \times ٢٠٠ \text{ ج} \times ٤ \text{ شهور}] + [٢٢٥ \text{ رأس} \times ٢٠٠ \text{ ج} \times ٨ \text{ شهور}]$$

$$٨٠٠٠٠ \text{ ج} + ١٤٤٠٠٠ \text{ ج}$$

ج ٢٢٤٠٠٠

$$١٧٠٠٠ \text{ ج} = ١٠\% \times ١٧٠٠٠٠ \text{ ج} = \text{إهلاك حظائر الماشية (٢)}$$

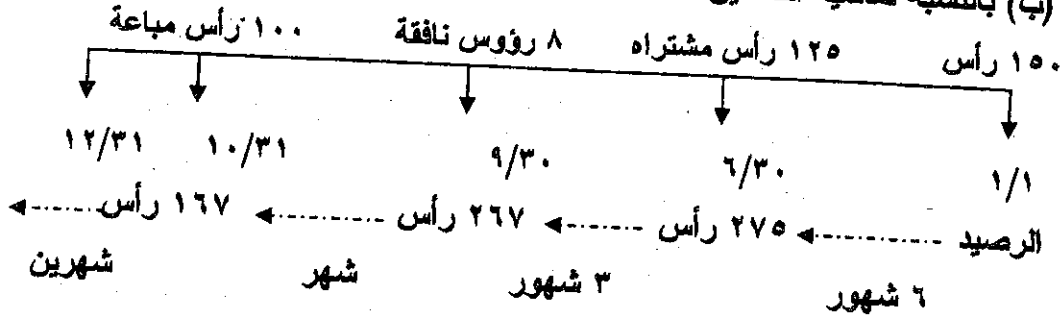
وهو عبارة عن تكلفة مشتركة بين نشاطى ماشية الألبان وماشية التسمين توزع بينهما على أساس متوسط عدد الرؤوس المتواجدة لكلاً منهما مرجحة بالمدة وذلك على النحو التالى:

(أ) بالنسبة لماشية الألبان: $[250 \times \text{رأس} \times 4 \text{ شهور}] + [225 \times \text{رأس} \times 8 \text{ شهور}]$

متوسط عدد الرؤوس = $\frac{12 \text{ شهر}}{12}$

$$\text{متوسط عدد الرؤوس} = \frac{1800 + 1000}{12 \text{ شهر}} = \frac{2800}{12 \text{ شهر}} = 233 \text{ رأس}$$

(ب) بالنسبة لماشية التسمين:



$$\text{متوسط عدد الرؤوس} = \frac{[150 \times \text{رأس} \times 6 \text{ شهور}] + [275 \times \text{رأس} \times 3 \text{ شهور}] + [267 \times \text{رأس} \times 1 \text{ شهر}] + [167 \times \text{رأس} \times 2 \text{ شهر}]}{12 \text{ شهر}}$$

$$194 \text{ رأس} = \frac{2326}{12 \text{ شهر}} = \frac{334 + 267 + 825 + 900}{12 \text{ شهر}}$$

وعلى ذلك:

$$\text{نصيب ماشية الألبان} = 17000 \times \frac{233}{(194 + 233)}$$

$$\text{نصيب ماشية الألبان} = 17000 \times \frac{233}{427}$$

$$\boxed{9276 \text{ ج}} = \text{نصيب ماشية الألبان}$$

$$\frac{110}{(194 + 233)} \times 17000 \text{ ج} = \text{نصيب ماشية التسمين}$$

$$\frac{194}{427} \times 17000 \text{ ج} = \text{نصيب ماشية التسمين}$$

$$\boxed{7724 \text{ ج}} = \text{نصيب ماشية التسمين}$$

(٣) إهلاك ماشية الألبان = القيمة الدفترية لماشية الألبان آخر الفترة - القيمة المقدرة لماشية الألبان آخر الفترة
وتحسب كلاً منهما على النحو التالي:

(أ) القيمة الدفترية لماشية الألبان آخر الفترة عبارة عن:

تكلفة ماشية الألبان - تكلفة ماشية الألبان

أول الفترة النافقة في ٤/٣٠

$$\bullet \text{ تكلفة ماشية الألبان أول الفترة} = \boxed{150000 \text{ ج}}$$

$$\bullet \text{ تكلفة ماشية الألبان النافقة في ٤/٣٠ عبارة عن:}$$

تكلفتها أول الفترة + نصيبها من مصروفات الرعاية + نصيبها من إهلاك حظائر الماشية

$$[25 \text{ رأس} \times 6000 \text{ ج}] + [25 \text{ رأس} \times 80 \text{ ج} \times 4 \text{ شهور}] + [9279 \text{ ج} \times \frac{4}{12+4}]$$

$$150000 \text{ ج} + 8000 \text{ ج} + 2319 \text{ ج}$$

$$\boxed{160319 \text{ ج}}$$

$$\therefore \text{القيمة الدفترية} = 150000 \text{ ج} - 160319 \text{ ج} = \boxed{1339681 \text{ ج}}$$

(ب) القيمة المقدرة لماشية الألبان آخر الفترة عبارة عن:

عدد رؤوس ماشية الألبان آخر الفترة × القيمة المقدرة للرأس الواحدة آخر الفترة

$$225 \text{ رأس} \times 5000 \text{ ج} = \boxed{1125000 \text{ ج}}$$

٢١٤٦٨٩

$$214681 = 1125000 - 9139681 = \text{الأهك} \therefore$$

٢- ح / المتاجرة

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

عن السنة المنتهية في 1977/11/11			
إيرادات النشاط [النتاج]:	ح/ إيرادات المواليد	٦٢٥٠٠٠	٤٤٧٩٥٧
	ح/ إيرادات بيع الألبان	١٢٥٠٠٠	
	ح/ إيرادات بيع السماد (*)	٤٦٣٨٢	٢٢٢٥
			٢٢٢٥
	ح/ تكلفة الإنتاج		٢٢٢٥
	[تكلفة الإنتاج خلال الفترة]		٢٢٢٥
	ح/ مصروفات تسويقية		٢٢٢٥
	[المواد والأجور والمصروفات]		٢٢٢٥
	ح/ أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني		٢٢٢٥
	[مجموع ربح نشاط ماشية الألبان]		٢٢٢٥
		٧٩٦٣٨٢	٧٩٦٣٨٢

ويلاحظ من الحساب السابق ما يلي:

(*) أن إيراد بيع السماد هو إيراد مشترك بين نشاطى ماشية الألبان وماشية التسمين يوزع بينهما على أساس متوسط عدد الرؤوس المتواجدة لكلاً منهما مرجحة بالمدة - كما سبق وأشرنا بالنسبة لمصروفات الرعاية بخلاف إهلاك حظائر الماشية - وذلك على النحو التالى:

$$\frac{233}{427} \times 85000 \text{ ج} = \text{نصيب ماشية الألبان}$$

نصيب ماشية الألبان = ٤٦٣٨٢ ج

نصيب ماشية التسمين = $\frac{194}{427} \times 85000 = 38618$ ج

ثانياً: نشاط ماشية التسمين:

١- ح / ماشية التسمين

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

بيان		عدد	تكلفة
(١) مخزون أول الفترة	١٥٠	٣٠٠٠٠	
[١٥٠ رأس × ٢٠٠ ج]			
ح / النقدية	١٢٥	١٢٥٠٠	
[تكلفة الماشية الشتره في ٦/٣٠ = ١٢٥ رأس × ١٠٠٠ ج]			
ح / مصروفات الرعاية (١)	٨٠	٨٠٠	
[بخلاف أهلاك حظائر الماشية]			
ح / إهلاك حظائر الماشية	٧٧٢٤		
	٣٧٥	٦١٨٨٠٤	

ويلاحظ من الحساب السابق ما يلي:

(١) نصيب ماشية التسمين من مصروفات الرعاية بخلاف الإهلاك يحسب على النحو التالي:

$$١٥٠ \text{ رأس} \times ٨٠ \text{ ج} \times ٦ \text{ شهور} = ٧٢٠٠٠ \text{ ج}$$

$$٢٧٥ \text{ رأس} \times ٨٠ \text{ ج} \times ٣ \text{ شهور} = ٦٦٠٠٠ \text{ ج}$$

$$٢٦٧ \text{ رأس} \times ٨٠ \text{ ج} \times ١ \text{ شهر} = ٢١٣٦٠ \text{ ج}$$

$$١٦٧ \text{ رأس} \times ٨٠ \text{ ج} \times ٢ \text{ شهر} = ٢٦٧٢٠ \text{ ج}$$

$$\underline{\underline{١٨٦٠٨٠ \text{ ج}}}$$

(٢) تكلفة النافق من ماشية التسمين عبارة عن:

$$\text{أ - تكلفتها أول الفترة} = ٨ \text{ رؤوس} \times ٢٠٠٠ \text{ ج} = ١٦٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ب - نصيبها من مصروفات الرعاية بخلاف الإهلاك} = ٨ \text{ رؤوس} \times ٨٠ \text{ ج} \times$$

$$٩ \text{ شهور} = ٥٧٦٠ \text{ ج}$$

$$\text{ج - نصيبها من إهلاك حظائر الماشية} = ٧٧٢٤ \text{ ج} \times \frac{٩ \text{ شهور}}{(٩+١٠+١٢)} = ٧٧٢٤ \text{ ج} \times \frac{٩}{٣١}$$

$$= ٢٢٤٢ \text{ ج}$$

$$\underline{\underline{٢٤٠٠٢ \text{ ج}}} = ١٦٠٠٠ \text{ ج} + ٥٧٦٠ \text{ ج} + ٢٢٤٢ \text{ ج}$$

(٣) تكلفة ماشية التسمين المباعة خلال الفترة عبارة عن:

$$\text{أ - تكلفتها أول الفترة} = ١٠٠ \text{ رأس} \times ٢٠٠٠ \text{ ج} = ٢٠٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ب - نصيبها من مصروفات الرعاية بخلاف الإهلاك} = ١٠٠ \text{ رأس} \times ٨٠ \text{ ج} \times$$

$$١٠ \text{ شهور} = ٨٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ج - نصيبها من إهلاك حظائر الماشية} = ٧٧٢٤ \text{ ج} \times \frac{١٠ \text{ شهور}}{(٩+١٠+١٢)} = ٧٧٢٤ \text{ ج} \times \frac{١٠}{٣١}$$

$$= ٢٤٩٢ \text{ ج}$$

* الرؤوس النافقة تواجدت لمدة ٩ شهور، والرؤوس المباعة تواجدت لمدة ١٠ شهور، والرؤوس المتبقية من أول الفترة ٤٢ رأس (١٥٠ رأس رصيد أول الفترة - ٨ رؤوس نافقة - ١٠٠ رأس مباعة) تواجدت لمدة ١٢ شهر.

وعلى ذلك، فأجماليها = ج٢٠٠٠٠٠ + ج٨٠٠٠٠ + ج٢٤٩٢ = ج٢٨٢٤٩٢

(٤) مخزون آخر الفترة من ماشية التسمين يمكن استخراجه كمتعم حسابي لحساب
ماشية التسمين ج٣١٢٣١٠ ← [(ج٣٠٠٠٠٠ + ج١٢٥٠٠٠ +
ج١٨٦٠٨٠ + ج٧٧٢٤) - (ج٢٤٠٠٢ + ج٢٨٢٤٩٢)] = ج٦١٨٨٠٤ -
ج٣٠٦٤٩٤.

ويمكن تحديد تكلفته على النحو التالي:

أ - تكلفة المتبقى من أول الفترة + تكلفة المشتري خلال الفترة

(ج٢٠٠٠ × رأس ٤٢) + (ج١٢٥ × رأس ١٢٥) (ج١٠٠٠)

ج٨٤٠٠٠ + ج١٢٥٠٠٠

ج٢٠٩٠٠٠

ب - نصيب المتبقى من أول الفترة من مصروفات الرعاية بخلاف الاهلاك + نصيب

المشتراه من مصروفات الرعاية بخلاف الاهلاك = (ج٢٠٩٠٠ × رأس ٤٢) × ج٨٠ × ١٢

شهر) + (شهر ١٢٥ × رأس ٨٠ × ٦ شهور) = ج٤٠٣٢٠ + ج٦٠٠٠٠

ج١٠٠٣٢٠ =

ج - نصيبها من إهلاك حظائر الماشية = ج٧٧٢٤ × ١٢ شهور = ج٧٧٢٤ × (١٢ + ١٠ + ٩)

ج٢٩٩٠ = ١٢ / ٣١

وعلى ذلك، فأجماليها = ج٢٠٩٠٠٠ + ج١٠٠٣٢٠ + ج٢٩٩٠ = ج٣١٢٣١٠

٢ - ح / المتاجرة

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

ح / إيرادات بيع الماشية [١٠٠ رأس × ج٤٠٠٠]	٤٠٠٠٠٠	ح / ماشية التسمين [تكلفة الانتاج للوحدات المباعة - تكلفة الماشية المباعة خلال الفترة] ح / مصروفات تسويقية [المواد والأجور والمصروفات]	١١٢٦	٢٨٢٤٩٢
ح / إيرادات بيع السماد	٢٨٦١٨	ح / أرباح وخسائر الاستغلال الحيواني [مجموع ربح نشاط ماشية التسمين]	١١٢٦	١٥٥٠٠٠
	٤٢٨٦١٨			٤٢٨٦١٨

وفى ضوء ما سبق، يتضح أن:

١- رصيد حـ / المتاجرة (نشاط ماشية الألبان) البالغ ٣٤٦٢٠٠ ج يمثل نتيجة نشاط المتاجرة فى ماشية الألبان كمجمل ربح، كما أن رصيد حـ / المتاجرة (نشاط ماشية التسمين) البالغ ١٥٥٠٠٠ ج يمثل نتيجة نشاط المتاجرة فى ماشية التسمين كمجمل ربح.

٢- لإظهار النتيجة الصافية (صافى الربح أو صافى الخسارة) لأنشطة الاستغلال الحيوانى (نشاط ماشية الألبان ونشاط ماشية التسمين) يضاف إلى مجمل ربح كلاً منهما الإيرادات والأرباح الأخرى التى تخص النشاطين معاً وي طرح من المجموع كلاً من المصروفات الإدارية والتمويلية والأعباء والخسائر التى تخص النشاطين معاً، وذلك ما يظهره حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الحيوانى كما يلى:

حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الحيوانى
عن السنة المنتهية فى ٢٠١٢/١٢/٣١

حـ / المتاجرة [مجمل ربح نشاط ماشية الألبان]	٣٤٦٢٠٠		حـ / مصروفات إدارية وتمويلية [المواد والأجور والمصروفات]	٣٤٢٥٠	٣٤٢٥٠
حـ / المتاجرة [مجمل ربح نشاط ماشية التسمين]	١٥٥٠٠٠		حـ / أعباء وخسائر ديون معدومة	٢٥٠٠	
		٥٠١٢٠٠	مصروفات سنوات سابقة	١٠٠٠٠	
حـ / إيرادات وأرباح أخرى			حـ / ماشية الألبان	١٦٠٣١٩	
ديون معدومة محصلة	-		[النافق من ماشية الألبان]		
أرباح بيع الرؤوس الكبيرة	-		حـ / ماشية التسمين	٢٤٠٠٢	١٩٦٨٢١
إيرادات سنوات سابقة	-		[النافق من ماشية التسمين]		
			حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الزراعى		٢٧٠١٢٩
		٥٠١٢٠٠	[صافى ربح أنشطة الاستغلال الحيوانى]		٥٠١٢٠٠

هذا، ويمكن الرجوع للمثال الخاص بأنشطة الاستغلال النباتى، نجد أن حـ / أرباح وخسائر الاستغلال الزراعى يحتوى على صافى ربح أنشطة الاستغلال الحيوانى البالغة ٢٧٠١٢٩ ج وأيضاً صافى ربح أنشطة الاستغلال النباتى البالغة

١٧٥٢٣٣ لي عكس فى النهاية النةجة الصافية لأنشطة الاستغلال الزراعى ككل
والبالغة ٤٣٥٦٨٢ ج .

٢/٢: طريقة الحسابات الختامية الإجمالية:

تصلح هذه الطريقة فى حالة ما إذا كانت المنشأة الزراعية صغيرة الحجم نسبياً ومحددة النشاط، ولا يوجد تعدد أو تنوع فى أنشطة الاستغلال الزراعى، ومن ثم فتضمن النظام المحاسبى بنظام تحليلى للمحاسبة عن التكاليف قد لا يكون مناسباً. وعلى ذلك، يتم قياس نتائج النشاط إجمالياً دون تحليل بيانات الحسابات المالية حيث لا يتطلب الأمر توفير بيانات تحليلية ودقيقة عن عناصر تكاليف الإنتاج وإحكام الرقابة عليها. والجزء التالى يتناول الحسابات الختامية الإجمالية لأنشطة الاستغلال الحيوانى وبالتحديد نشاط ماشية الألبان ونشاط ماشية التسمين وبنفس المنطق المتبع يمكن إعداد الحسابات الختامية الإجمالية لأنشطة الاستغلال النباتى.
أولاً: نشاط ماشية الألبان:

كما سبق الإشارة، يتمثل محور هذا النشاط فى تربية الماشية للحصول على نتاجها المتمثل فى المواليد والألبان والسماد وليس الإتجار فيها، لذلك تعتبر ماشية الألبان من الأصول الثابتة الحية التى تظهر بقائمة المركز المالى بالتكلفة مطروحاً منها إهلاكها المرتبط بنتاجها.

وجدير بالملاحظة، أن المصروفات التى تنفق على ماشية الألبان قبل أن تبدأ هذه الماشية فى عملية إنتاج الألبان مثل تكلفة المواليد وما تستهلكه من ألبان وما ينفق عليها من مصروفات رعاية تدخل ضمن تكلفة ماشية الألبان كأصل. وعلى ذلك يظهر حساب ماشية الألبان متضمناً البنود التالية:

• فى الجانب المدين:

- تكلفة ماشية الألبان أول الفترة. رصيد أول الفترة.
- تكلفة ماشية الألبان المشتراه خلال الفترة (نقداً أو بالأجل) - ح / النقدية أو الموردين.
- تكلفة المحول لماشية الألبان من ماشية العمل أو التسمين.

- القيمة المقدرة لمواليد ماشية الألبان ونصيبها من مصروفات الرعاية (المستلزمات السلعية والأجور ومصروفات الرعاية الأخرى) ونصيبها من قيمة الألبان المستخدمة في أرضاعها.

● في الجانب الدائن:

- تكلفة المحول من ماشية الألبان لماشية العمل أو التسمين.
- تكلفة ماشية الألبان النافقة خلال الفترة.
- تكلفة ماشية الألبان آخر الفترة - رصيد آخر الفترة.

وعلى ذلك، يظهر هذا الحساب على النحو التالي:

ح / ماشية الألبان

عن السنة المنتهية في ... / ... / ...

ح / ماشية العمل أو التسمين	xx	رصيد أول الفترة	xx
[تكلفة المحول من ماشية الألبان لماشية العمل أو التسمين]		[تكلفة ماشية الألبان أول الفترة]	
ح / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان	xx	ح / النقدية أو الموردين	xx
[تكلفة ماشية الألبان النافقة]		[تكلفة ماشية الألبان المشتراة خلال الفترة]	
		ح / ماشية العمل أو التسمين	xx
		[تكلفة المحول لماشية الألبان من ماشية العمل أو التسمين]	
		ح / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان	xx
		[القيمة المقدرة لمواليد ماشية الألبان]	
		ح / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان	xx
		[نصيب المواليد من مصروفات الرعاية]	
		ح / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان	xx
		[نصيب المواليد من قيمة الألبان المستخدمة في أرضاعها]	
رصيد آخر الفترة	xx		
[تكلفة ماشية الألبان آخر الفترة]			
	xx		xx

ولتحديد نتيجة نشاط ماشية الألبان يكتفى بحساب واحد مجمع للأرباح والخسائر يتضمن بصفة عامة مقارنة بين مجموع الإيرادات سواء مرتبطة بالنشاط أو عرضية بالجانب الدائن ومجموع المصروفات سواء مصروفات الرعاية أو أعباء وخسائر بالجانب المدين بحيث إذا كان مجموع الجانب الدائن أكبر فإن الرصيد يمثل صافي ربح

نشاط ماشية الألبان والعكس صحيح، ويمكن أن يطلق على هذا الحساب حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان بحيث يظهر هذا الحساب متضمناً البنود التالية:

● في الجانب المدين:

- مصروفات الرعاية المتمثلة في المستلزمات السلعية والأجور ومصروفات الرعاية الأخرى - المصروفات المتعلقة بعملية إنتاج ماشية الألبان.
- المصروفات التسويقية المتمثلة في مصروفات البيع والتوزيع من مواد وأجور ومصروفات.
- المصروفات الإدارية والتمويلية من مواد وأجور ومصروفات.
- الأعباء والخسائر.

● في الجانب الدائن:

- الإيرادات المرتبطة بالنشاط مثل إيراد المواليد وإيراد بيع الألبان وإيراد بيع السماد.
- الإيرادات والأرباح الأخرى.

وعلى ذلك، يظهر هذا الحساب على النحو التالي:

ح / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان
عن السنة المنتهية في ... / ... / ...

ح / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان		ح / مصروفات الرعاية	
ح / ماشية الألبان	xx	ح / مستلزمات سلعية	xx
[القيمة المقدرة للمواليد - إيراد المواليد]	xx	ح / أعلاف جافة وخضراء	xx
ح / إيراد بيع الألبان	xx	ح / الأجور	xx
[مبيعات الألبان]	xx	ح / أجور الكلافين	xx
ح / إيراد بيع السماد	xx	ح / أجور الأطباء البيطريين	xx
ح / إيرادات وأرباح أخرى	xx	ح / أجور الرعاة	xx
ح / إيرادات تشغيل للغير	xx	ح / مصروفات الرعاية الأخرى	xx
ح / ديون معدومة محصلة	xx	ح / إهلاك ماشية الألبان	xx
ح / إيرادات سنوات سابقة	xx	ح / إهلاك حظائر الماشية	xx
ح / مخصصات أنتهى الغرض منها	xx	ح / إهلاك آلات الحلب	xx
ح / أرباح بيع الرؤوس الكبيرة	xx	ح / الأدوية والأمصال	xx
		ح / الكهرباء والمياه	xx
		ح / مصروفات تسويقية	
		ح / المواد	xx
		ح / مواد تعبئة وتغليف	xx
		ح / الأجور	xx
		ح / أجور البائعين	xx
		ح / عمولة وكلاء البيع	xx
		ح / المصروفات	xx
		ح / مصروف الاعلان	xx
		ح / إهلاك أو إيجار	xx
		معارض البيع	xx
		ح / الكهرباء والمياه	xx
		ح / أعباء وخسائر	xx
		ح / ديون معدومة	xx
		ح / ديون مشكوك فى تحصيلها	xx
		ح / خسائر بيع الرؤوس الكبيرة	xx
		ح / مصروفات سنوات سابقة	xx
		ح / ماشية الألبان	xx
		[تكلفة النافق]	xx
		ح / أرباح وخسائر الاستغلال الحيوانى	xx
		[صافى ربح نشاط ماشية الألبان]	xx
	xx		xx

مثال:

فيما يلي بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى مزارع تربية ماشية الألبان عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١:

أولاً : أرصدة في بداية الفترة (٢٠١٢/١/١):

٨٠٠٠٠ ج ماشية الألبان - ٤٢٠٠٠ ج آلات الحلب (٦٠٠٠٠ ج تكلفة الآلات، ١٨٠٠٠ ج مخصص إهلاك الآلات، تستهلك بمعدل ١٠% سنوياً).

ثانياً : بيانات عن ماشية الألبان خلال الفترة:

- ماشية الألبان المشتراه نقداً خلال الفترة ٢٨٠٠٠٠ ج
- ماشية الألبان النافقة خلال الفترة ٦٠٠٠ ج
- ماشية الألبان المحولة لماشية التسمين ١٠٠٠٠ ج
- القيمة المقدرة لمواليد ماشية الألبان خلال الفترة ١٢٠٠٠ ج
- القيمة المقدرة لماشية الألبان آخر الفترة ٣٤٨٠٠٠ ج

ثالثاً : بيانات عن إيرادات ومصروفات ماشية الألبان خلال الفترة:

١- الإيرادات خلال الفترة (بخلاف إيراد المواليد):

٣٩٢٠٠٠ إيراد بيع الألبان - ٤٠٠٠ ج إيراد بيع السماد.

٢- المصروفات خلال الفترة:

١٢٠٠٠ ج أعلاف جافة وخضراء - ١٤٠٠٠ ج أجور الكلافين والطبيب
البيطري - ٣٦٠٠ ج إيجار الحظائر المدفوع (الإيجار الشهري ٤٠٠ ج)
- ٨٠٠٠ ج أدوية وأمصال مستخدمة - ٣٢٠٠ ج مصروفات تسويقية
(م. البيع والتوزيع) - ٣٠٠٠٠ ج مصروفات إدارية وتمويلية -
٤٠٠٠ ج ديون معدومة - ١٠٠٠٠ ديون مشكوك في تحصيلها.

فإذا علمت أن:

١- قدر نصيب المواليد من مصروفات الرعاية بمبلغ ٢٤٠٠ ج، كما قدرت
قيمة الألبان المستخدمة في أرضاعها بمبلغ ١٦٠٠ ج.
٢- بلغ رصيد حـ / العملاء في نهاية الفترة بعد خصم الديون المعنومة ٣٠٠٠٠ ج.

المطلوب:

١- تصوير حـ / ماشية الألبان عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١.

٢- تصوير الحساب الختامي الإجمالي عن نفس الفترة.

٣- إظهار الأثر على قائمة المركز المالي في ٢٠١٢/١٢/٣١.

الحل

(١) تصوير حـ / ماشية الألبان عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١:

حـ / ماشية الألبان

عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

حـ / ماشية العمل أو التسمين	١٠٠٠٠	رصيد أول الفترة (٢٠١٢/١/١)	٨٠٠٠٠
"الحول من ماشية الألبان لماشية العمل أو التسمين"		حـ / النقدية	٢٨٠٠٠٠
		"ماشية الألبان مشتراه نقداً"	
حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان	٦٠٠٠	حـ / ماشية العمل أو التسمين	
"تكلفة النافق من ماشية الألبان"		"الحول لماشية الألبان من ماشية العمل أو التسمين"	
		حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان	١٢٠٠٠
رصيد آخر الفترة (٢٠١٢/١٢/٣١)	٣٦٠٠٠٠	"القيمة المقدرة لمواليد ماشية الألبان"	٢٤٠٠
"الرصيد الافتري لماشية الألبان آخر المدة والذي يظهر كأحد الأصول الثابتة الحية في قائمة المركز المالي مطروحاً منه مخصص إهلاك ماشية الألبان ليكون الناتج مساوياً للقيمة المقدرة لماشية الألبان آخر الفترة"		حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان	١٦٠٠
	٣٦٠٠٠٠	"نصيب المواليد من مصروفات ماشية الألبان"	
		حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان	
		"نصيب المواليد من قيمة الألبان المستخدمة في أرضها"	
			٣٦٠٠٠٠

ويلاحظ من الحساب السابق، أنه في ضوء معالجة حـ / ماشية الألبان كأصل بطبيعته مدين، فقد جعل مديناً بتكلفة ماشية الألبان أول المدة البالغة ٨٠٠٠٠٠ ج، وما ترتب على هذه التكلفة من زيادة مثل:

- تكلفة شراء ماشية الألبان خلال الفترة البالغة ٢٨٠٠٠٠ ج في مقابل جعل حـ / النقدية دائناً بنفس المبلغ طبقاً للقيد التالي:

حـ / ماشية الألبان	٢٨٠٠٠٠
حـ / النقدية	٢٨٠٠٠٠
(تحميل حـ / ماشية الألبان بمشتريات ماشية الألبان خلال الفترة)	

- تكلفة ما تم تحويله لماشية الألبان من ماشية العمل أو التسمين طبقاً للقيد التالي:

حـ / ماشية الألبان	xx
حـ / ماشية العمل أو التسمين	xx
(تحميل حـ / ماشية الألبان بتكلفة الماشية المحولة إليها)	

- القيمة المقدرة لمواليد ماشية الألبان البالغة ١٢٠٠٠ ج في مقابل إعتبارها مصدر من مصادر الإيرادات بالحساب الختامي الإجمالي المتمثل في حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان طبقاً للقيد التالي:

١٢٠٠٠	حـ / ماشية الألبان
١٢٠٠٠	حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان (تحميل حـ / ماشية الألبان بالقيمة المقدرة لمواليد ماشية الألبان)

- نصيب المواليد من مصروفات ماشية الألبان البالغة ٢٤٠٠ ج على إعتبار رسملة المصروفات (جعلها أصل) التي تنفق على ماشية الألبان قبل أن تبدأ عملية إنتاج الألبان في مقابل تخفيض المصروفات الإيرادية بنفس المبلغ بحسابات النتيجة المتمثلة في حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان طبقاً للقيد التالي:

٢٤٠٠	حـ / ماشية الألبان
٢٤٠٠	حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان (تحميل حـ / ماشية الألبان بنصيب مواليدها من المصروفات)

- القيمة المقدرة للألبان المستخدمة في إرضاع المواليد البالغة ١٦٠٠ ج في مقابل إعتبارها مصدر من مصادر الإيرادات بالحساب الختامي الإجمالي المتمثل في حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان طبقاً للقيد التالي:

١٦٠٠	حـ / ماشية الألبان
١٦٠٠	حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان (تحميل حـ / ماشية الألبان بالقيمة المقدرة للألبان المستخدمة في إرضاع المواليد)

كما يلاحظ أيضاً من الحساب السابق، أنه في ضوء معالجة حـ / ماشية الألبان كأصل بطبيعته مدين، فقد جعل دائماً بمقدار النقص في تكلفة ماشية الألبان مثل:

- تكلفة ما تم تحويله من ماشية الألبان لماشية العمل أو التسمين البالغة ١٠٠٠٠ ج طبقاً للقيد التالي:

١٠٠٠٠	حـ / ماشية العمل أو التسمين
١٠٠٠٠	حـ / ماشية الألبان (تخفيض حـ / ماشية الألبان بتكلفة ما تم تحويله لماشية العمل أو التسمين)

- تكلفة النافق من ماشية الألبان البالغة ٦٠٠٠ ج في مقابل إعتبارها أعباء وخسائر بالحساب الختامي الإجمالي المتمثل في حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان طبقاً للقيد التالي:

٦٠٠٠	ح / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان
٦٠٠٠	ح / ماشية الألبان *
	(تخفيض ح / ماشية الألبان بتكلفة النافق من ماشية الألبان)

وجدير بالإشارة إن المحصلة النهائية لتحميل ح / ماشية الألبان بمقدار ٣٧٦٠٠٠ ج (مجموع الجانب المدين: ٨٠٠٠٠ ج + ٢٨٠٠٠٠ ج + ١٢٠٠٠ ج + ٢٤٠٠ ج + ١٦٠٠ ج) مع تخفيضه بمقدار ١٦٠٠٠ ج (مجموع الجانب الدائن: ١٠٠٠٠ ج + ٦٠٠٠ ج) تمثلت في الرصيد الدفترى لماشية الألبان آخر الفترة والبالغ ٣٦٠٠٠٠ ج (الفرق بين مجموع الجانب المدين ٣٧٦٠٠٠ ج ومجموع الجانب الدائن ١٦٠٠٠ ج) والذي يتم مقارنته بالقيمة المقدرة لماشية الألبان آخر المدة البالغة ٣٤٨٠٠٠ ج ليمثل الفرق (في حالة النقص) ١٢٠٠٠ ج (٣٦٠٠٠٠ ج - ٣٤٨٠٠٠ ج) إهلاك ماشية الألبان طبقاً لطريقة إعادة التقدير.

(٢) تصوير الحساب الختامى الإجمالى عن السنة المنتهية فى ٢٠١٢/١٢/٣١:

ح / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان
عن السنة المنتهية فى ٢٠١٢/١٢/٣١

ح / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان	١٢٠٠٠	ح / أعلاف حافة وخضراء	١٢٠٠٠
(القيمة المقدرة لواليد ماشية الألبان - إيراد المواليد)		ح / أجور الكلافين والطبيب البيطرى	١٤٠٠٠
ح / إيراد بيع الألبان (مبيعات الألبان)	٢٩٢٠٠٠	ح / إيجار الحظائر	٤٨٠٠
ح / إيراد بيع السماد (مبيعات السماد)	٤٠٠٠	ح / إهلاك آلات الحلب (١٠٠٠ ج × ١٢ شهر)	٨٠٠٠
ح / ماشية الألبان (نصيب المواليد من مصروفات ماشية الألبان - كتخفيض للمصروفات)	٢٤٠٠	ح / إهلاك آلات الحلب (١٠٠٠ ج × ١٠ × ١)	٦٠٠٠
		ح / إهلاك ماشية الألبان (٣٦٠٠٠٠ ج - ٣٢٤٨٠٠٠ ج)	١٢٠٠٠
ح / ماشية الألبان (نصيب المواليد من قيمة الألبان المستخدمة فى أرضاعها كإيراد بيع الألبان)	١٦٠٠	ح / مصروفات بيع وتوزيع	٢٢٠٠
		ح / مصروفات إدارية وتمويلية	٣٠٠٠٠
		ح / الديون المدومة	٤٠٠٠
		ح / الديون المشكوك فى تحصيلها	١٠٠٠٠
		ح / ماشية الألبان (نفوق ماشية الألبان)	٦٠٠٠
		ح / أرباح وخسائر الاستغلال الحيوانى (صافى ربح نشاط ماشية الألبان)	٣٠٢٠٠٠
			٤١٢٠٠٠
	٤١٢٠٠٠		

ويلاحظ من الحساب السابق، أنه يعكس عملية أقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى نهاية الفترة المحاسبية عن طريق تحويل أرصدها إليه. فمن المعروف أن حسابات الإيرادات ذات أرصدة دائنة. ولذلك، فإن أقفال حساب إيراد معين، يعنى تحويل رصيده الدائن إلى ح / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان.

وتتحقق عملية التحويل بقيد يومية نجعل فيه حساب الإيراد مدينياً بمبلغ مساوٍ لرصيده الدائن مقابل جعل حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان دائناً. فعلى سبيل المثال:

- رصيد حـ / إيراد بيع الألبان البالغ ٣٩٢٠٠٠ ج يكون قيد أقفاله على النحو التالي:

٣٩٢٠٠٠	حـ / إيراد بيع الألبان (مبيعات الألبان)
٣٩٢٠٠٠	حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان * (إثبات أقفال حـ / مبيعات الألبان)

- رصيد حـ / إيراد بيع السماد البالغ ٤٠٠٠ ج يكون قيد أقفاله على النحو التالي:

٤٠٠٠	حـ / إيراد بيع السماد (مبيعات السماد)
٤٠٠٠	حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان * (إثبات أقفال حـ / إيرادات عرضية)

ومن ناحية أخرى، فمن المعروف أن حسابات المصروفات ذات أرصدة مدينة. وأقفال حساب مصروف معين يعنى تحويل رصيده المدين إلى حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان. ولذلك، فإن قيد اليومية اللازم لإقفال حساب مصروف يستلزم جعل حساب المصروف دائناً بمبلغ مساوٍ لرصيده المدين، بينما يكون الطرف الآخر هو جعل حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان مدينياً. فعلى سبيل المثال:

- رصيد حـ / إهلاك ماشية الألبان البالغ ١٢٠٠٠ ج مثبت بالدفاتر مدين على النحو التالي:

١٢٠٠٠	حـ / إهلاك ماشية الألبان
١٢٠٠٠	حـ / مخصص إهلاك ماشية الألبان (إثبات إهلاك - قيمة النقص في - ماشية الألبان)

ويكون قيد أقفال الرصيد المدين لهذا المصروف على النحو التالي:

١٢٠٠٠	حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان
١٢٠٠٠	حـ / إهلاك ماشية الألبان (إثبات أقفال حـ / إهلاك ماشية الألبان)

- رصيد حـ / إيجار الحظائر مثبت بالدفاتر مدين بالمبلغ المنشوع وهو ٣٦٠٠ ج على

النحو التالي:

٣٦٠٠	حـ / إيجار الحظائر
٣٦٠٠	حـ / النقدية (إثبات إيجار الحظائر المدفوع)

ونظراً لأن ما يخص الفترة من إيجار الحظائر هو ٤٨٠٠ ج (٤٠٠ ج × ١٢ شهر) فينتطلب الأمر إجراء تسوية بالفرق بين ما يخص الفترة وهو ٤٨٠٠ ج والمدفوع فعلاً وهو ٣٦٠٠ ج وإعتباره إيجار حظائر مستحق (١٢٠٠ ج) على النحو التالي:

١٢٠٠	حـ / إيجار الحظائر	١٢٠٠
	حـ / إيجار الحظائر المستحق - خصوم بقائمة المركز المالي (إثبات تسوية إيجار الحظائر غير المدفوع)	

ويكون قيد أقفال الرصيد المدين لهذا المصروف البالغ ٤٨٠٠ ج (٣٦٠٠ ج + ١٢٠٠ ج) على النحو التالي:

٤٨٠٠	حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان	٤٨٠٠
	حـ / إيجار الحظائر (إثبات أقفال حـ / إيجار الحظائر)	

وبعندما تحول الأرصدة الدائنة لحسابات الإيرادات والأرصدة المدينة لحسابات المصروفات إلى حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان عندئذ يكون رصيد هذا الحساب أما صافى دخل (ربح) أو صافى خسارة على الفترة. فإذا كان الإيراد (الأرصدة الدائنة) يزيد عن المصروفات (الأرصدة المدينة) فسيظهر حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان رصيداً دائناً يمثل صافى الدخل (٣٠٢٠٠٠ ج كما بمثالنا). وعلى العكس، إذا زادت المصروفات عن الإيرادات فسيظهر حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان رصيداً مدينياً يمثل صافى الخسارة، وهذا يتمشى مع القاعدة التي تنص على أن الزيادات في حقوق الملكية تسجل دائنة بينما النقص يسجل مدينياً.

(٣) إظهار الأثر على قائمة المركز المالي في نهاية السنة:

قائمة المركز المالي
في ٢٠١٢/١٢/٣١

رصيد دائنة أخرى إيجار الحفاظ المستحق	١٢٠٠	أصول ثابتة حية	٣٦٠٠٠٠	٢٤٨٠٠٠
		ماشية الألبان	(١٢٠٠٠)	
		(-) مخصص أهلاك ماشية الألبان		
		أصول ثابتة مادية	٦٠٠٠٠	
		آلات حلب	(٢٤٠٠٠)	٣٦٠٠٠
		(-) مخصص أهلاك آلات الحلب		
		(١٨,٠٠٠) رصيد سابق + ٦,٠٠٠ أهلاك		
		الفترة		
		أصول متداولة	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
		عملاء	(١٠٠٠٠)	
		(-) مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		
	xx			xx

ثانياً : نشاط ماشية التسمين:

كما سبق الإشارة، يتمثل محور هذا النشاط في شراء الرؤوس صغيرة السن لعلفها وتسمينها حتى تصل إلى سن معينة ووزن محدد لبيعها هي بذاتها لتحقيق ربح بمقدار الفرق بين تكلفتها وثمان بيعها. ومن منطلق أن الهدف من إقتنائها هو الاتجار فيها وليس بهدف الحصول على نتائجها فتعالج باعتبارها أصول متداولة مثلها في ذلك مثل البضاعة في المنشآت التجارية، ففي حالة عدم بيع جزء منها في نهاية الفترة تظهر كمخزون ضمن الأصول المتداولة بقائمة المركز المالي، وفي حالة بيع جزء منها تظهر تكلفته في الجانب المدين في حساب ملخص دخل ماشية التسمين.

وعلى ذلك يظهر حساب ماشية التسمين متضمناً البنود التالية:

● في الجانب المدين:

- تكلفة ماشية التسمين أول الفترة - رصيد أول الفترة.
- تكلفة ماشية التسمين المشتراه خلال الفترة (نقدًا أو بالأجل) - ح/ النقدية أو

الموردين.

- صافى مصروفات الرعاية المرحل من حـ / مصروفات ماشية التسمين والذي يمثل الفرق بين:

(١) مصروفات الرعاية المتمثلة فى المستلزمات السلعية والأجور ومصروفات الرعاية الأخرى.

(٢) الإيرادات العرضية كإيراد بيع السماد وإيرادات التشغيل للغير.

- تكلفة المحول لماشية التسمين من ماشية العمل أو الألبان.

- القيمة المقدرة للمواليد "إن وجدت" المرحلة من حـ / مصروفات ماشية التسمين.

• فى الجانب الدائن:

- تكلفة المحول من ماشية التسمين لماشية العمل أو الألبان.

- تكلفة ماشية الألبان النافقة خلال الفترة.

- تكلفة المباع من ماشية التسمين خلال الفترة والتي سترحل إلى حـ / ملخص دخل ماشية التسمين.

- تكلفة ماشية التسمين آخر الفترة - رصيد آخر الفترة.

وعلى ذلك، يظهر هذا الحساب على النحو التالى:

حـ / ماشية التسمين

عن السنة المنتهية فى ... / ... / ...

حـ / ماشية العمل أو الألبان	xx	رصيد أول الفترة	xx
[تكلفة المحول من ماشية التسمين لماشية العمل أو الألبان]		[تكلفة ماشية التسمين أول الفترة]	
حـ / مصروفات ماشية التسمين	xx	حـ / النقدية أو الموردين	xx
[تكلفة النافق من ماشية التسمين]		[تكلفة ماشية التسمين المشتراة خلال الفترة]	
حـ / ملخص دخل ماشية التسمين	xx	حـ / ماشية العمل أو الألبان	xx
[تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة - تكلفة ماشية التسمين المباعة خلال الفترة]		[تكلفة المحول لماشية التسمين من ماشية العمل أو الألبان]	
رصيد آخر الفترة	xx	حـ / مصروفات ماشية التسمين	xx
[تكلفة ماشية التسمين آخر الفترة]		[صافى مصروفات الرعاية]	
		حـ / مصروفات ماشية التسمين	xx
		[القيمة المقدرة للمواليد "إن وجدت"]	
	xx		xx

ولتحديد نتيجة نشاط ماشية التسمين يتم إعداد ثلاثة حسابات هي:

- ١- ح / مصروفات ماشية التسمين لإستخراج صافى مصروفات الرعاية.
- ٢- ح / ملخص دخل ماشية التسمين لإستخراج مجمل الربح أو مجمل الخسارة.
- ٣- ح / أرباح وخسائر لإستخراج صافى الربح أو صافى الخسارة.

وفيما يلى صور لهذه الحسابات:

ح / مصروفات ماشية التسمين
عن السنة المنتهية فى ... / ... / ...

ح / ماشية التسمين [القيمة المقدرة للمواليد " إن وجدت "]	xx	ح / مصروفات الرعاية ح / مستلزمات سلعية	xx
ح / إيراد بيع السماد	xx	ح / أعلاف جافة وخضراء	xx
ح / إيرادات عرضية أخرى	xx	ح / الأجور	xx
إيرادات تشغيل للغير	xx	ح / أجور كلافين	xx
		ح / أجور الأطباء البيطريين	xx
		ح / أجور الراعه	xx
ح / ماشية التسمين	xx	ح / مصروفات الرعاية الأخرى	xx
[صافى مصروفات الرعاية]	xx	ح / إهلاك حظائر الماشية	xx
		ح / إيجار حظائر الماشية	xx
		ح / أهلاك معدات	xx
		ح / الأدوية والأمصال	xx
		ح / الكهرباء والمياه	xx
	xx		xx

ح / ملخص دخل ماشية التسمين

ح / مبيعات ماشية التسمين [إيراد مبيعات ماشية التسمين]	xx	ح / ماشية التسمين [تكلفة ماشية التسمين المباعة خلال الفترة]	xx
		ح / مصروفات تسويقية	xx
		[م. بيع وتوزيع : مواد وأجور ومصروفات]	xx
		ح / أرباح وخسائر (مجمل ربح ماشية التسمين)	xx
	xx		xx

حـ / ارباح وخسائر

حـ / مخصص دخل ماشية التسمين [مجموع ربح ماشية التسمين] حـ / إيرادات وأرباح أخرى	xx	حـ / مصروفات إدارية وتمويلية [مواد وأجور ومصروفات] حـ / أعباء وخسائر حـ / ارباح وخسائر الاستغلال الحيواني [صافي ربح نشاط ماشية التسمين]	xx
	xx		xx
	xx		xx

مثال:

فيما يلي بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى منشآت تربية ماشية التسمين عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١:

١- تكاليف الماشية وعددها:

العدد	التكلفة	بيان
٤٠ رأس	ج ١٤٠٠٠٠	ماشية التسمين أول المدة
١٢٥ رأس	ج ٣١٢٥٠٠	مشتريات ماشية التسمين (نقدًا)
١٥ رؤوس	ج ٤٥٠٠٠	ماشية التسمين النافقة
٥٠ رأس	ج ٢٥٠٠٠٠	ماشية التسمين آخر المدة

٢- مصروفات الرعاية:

ج ٢١٠٠٠٠ أعلاف جافة وخضراء - ج ٥٢٥٠٠ أجور كلافين - ج ٨٤٠٠ ج مرتب الطبيب البيطري - ج ٣٣٦٠٠ ج أدوية وأمصال - ج ٤٢٠٠ ج إيجار حظائر - ج ٨٥٠٠ ج إهلاك معدات - ج ٣٠٠٠٠ ج كهرباء ومياه.

٣- إيرادات عرضية:

ج ٢٠٠٠ ج مبيعات أسمدة عضوية، ج ٢٢٠٠ ج إيرادات عرضية أخرى (ج ١٥٠٠ ج عمل لحساب الغير، ج ٧٠٠ ج عمل بالمزرعة).

٤- بلغ متوسط سعر بيع الرأس الواحدة ٨٠٠٠ ج، ومصروفات البيع والتوزيع ٤٥٠٠ ج. المطلوب:

(١) تصوير حـ / ماشية التسمين عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١.

(٢) تصوير الحسابات الإجمالية من نفس الفترة.

(٣) إظهار الأثر على قائمة المركز المالي في ٢٠١٢/١٢/٣١.

الحل

(١) تصوير حـ/ ماشية التسمين عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١:

حـ / ماشية التسمين
عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

حـ / ماشية العمل والألبان		رصيد أول الفترة ٢٠١٢/١/١	١٤٠٠٠٠
" المحول من ماشية التسمين لماشية العمل أو الألبان "		حـ / النقدية	٣١٢٥٠٠
حـ / مصروفات ماشية التسمين	٤٥٠٠٠	" ماشية تسمين مشتراه نقداً "	
" تكلفة الناق من ماشية التسمين "		حـ / ماشية العمل أو الألبان	
حـ / ملخص دخل ماشية التسمين	٥٤٥٥٠٠	" المحول لماشية التسمين من ماشية العمل أو الألبان "	
" تكلفة ماشية التسمين المباعة "		حـ / مصروفات ماشية التسمين	
رصيد آخر الفترة ٢٠١٢/١٢/٣١	٢٥٠٠٠٠	" القيمة المقدرة لمواليد ماشية التسمين " إن وجدت "	
" تكلفة ماشية التسمين آخر المدة "		حـ / مصروفات ماشية التسمين	
		" صافي المصروفات - المصروفات - الإيرادات العرضية "	٢٨٨٠٠٠
	٨٤٠٥٠٠		٨٤٠٥٠٠

(٢) تصوير انحسابات الختامية الإجمالية عن نفس الفترة:

حـ / مصروفات ماشية التسمين
عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

حـ / ماشية التسمين		حـ / أعلاف جافة وخضراء	٢١٠٠٠٠
" القيمة المقدرة لمواليد التسمين "		حـ / اجور الكلافين	٥٢٥٠٠
حـ / إيرادات عرضية	٤٢٠٠	حـ / مرتب الطبيب البيطري	٨٤٠٠
٢٠٠٠ إيراد بيع السماد		حـ / الأدوية والأمصال	٣٣٦٠٠
١٥٠٠ إيراد عمل لحساب الغير		حـ / إيجار حظائر	٤٢٠٠
٧٠٠ محاصيل تحت التكوين		حـ / أهلاك معدات	٨٥٠٠
حـ / ماشية التسمين		حـ / كهرباء ومياه	٣٠٠٠٠
" صافي المصروفات - المصروفات - الإيرادات العرضية "	٢٨٨٠٠٠	حـ / ماشية التسمين	٤٥٠٠٠
		" نفوق ماشية التسمين "	
	٣٩٢٢٠٠		٣٩٢٢٠٠

ح / ملخص دخل ماشية التسمين
عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١

ح / مبيعات ماشية التسمين
(١٠٠ رأس x ٨٠٠٠ ج)

٨٠٠٠٠٠	ح / ماشية التسمين	٥٤٥٥٠٠
	" تكلفة ماشية التسمين المباعة "	
	ح / مصروفات بيع وتوزيع	٤٥٠٠
	ح / ارباح وخسائر الإستغلال	٢٥٠٠٠٠
	لحيوانى	
	" ربح المتاجرة فى ماشية التسمين "	
٨٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠

تطبيقات عملية

التطبيق الأول:

فيما يلي بيانات مستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الزراعية التي تقتنى ماشية الألبان عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١:

١- بيانات عن ماشية الألبان :

رصيد حساب ماشية الألبان أول الفترة ٩٠٠٠٠ ج، ماشية الألبان المشتراة بالأجل ٣٠٠٠٠ ج، قدرت قيمة مواليد (نتاج) ماشية الألبان بمبلغ ٦٠٠٠ ج، مصروفات رعاية المواليد ٣٠٠٠ ج، وقيمة ماشية الألبان المحولة من ماشية التسمين ٩٠٠٠ ج، وقيمة الماشية النافقة ١٢٠٠٠ ج.

٢- بيانات عن مصروفات وإيرادات ماشية الألبان:

أجور الكلافين المدفوعة ١٣٥٠٠ ج، والأجور المستحقة آخر الفترة ١٥٠٠ ج، إيجار الحظائر المدفوع ٥٧٠٠ ج، والإيجار المقدم أول الفترة ٣٠٠ ج، أعلاف جافة وخضراء متسهكة ٩٠٠٠ ج، الأدوية الأمصال المشتراة ٣٦٠٠ ج، والمتبقية آخر الفترة ٦٠٠ ج، تكلفة الآلات الحلب ١٢٠٠٠ ج، ومعدل إهلاكها السنوي ١٠%، مصروفاً بيع وتوزيع الألبان ١٨٠٠ ج، إيراد بيع الألبان ١٢٠٠٠ ج، إيرادات عرضية ٩٠٠٠ ج.

فإذا علمت أن الخبراء الفنيين قدروا قيمة ماشية الألبان آخر الفترة بمبلغ ١١٧٠٠٠ ج. المطلوب:

١- تصوير حساب ماشية الألبان في ٢٠١٢/١٢/٣١.

٢- تصوير الحسابات الختامية الإجمالية عن نفس الفترة.

٣- الأثر على قائمة المركز المالي في ٢٠١٢/١٢/٣١.

التطبيق الثاني:

البيانات التالية المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الزراعية الخاصة بنشاط تسمين الماشية وذلك في ٢٠١٢/١٢/٣١.

١- بيانات عن الماشية " العدد والتكلفة " :

العدد	التكلفة
٢٠ رأس	٥٠٠٠٠ ج

بيان

ماشية التسمين أول الفترة

مشتريات ماشية تسمين " نصفها نقداً " ٣٠ رأس ٨٠٠٠٠ ج
ماشية التسمين النافقة ٤ رؤوس ١٨٠٠٠ ج
ماشية التسمين آخر الفترة ٦ رؤوس ٤٠٠٠٠ ج

٢- الإيرادات خلال الفترة:

٣٠٠٠ ج متوسط سعر بيع الرأس الواحدة - إيراد بيع السماد ٨٠٠ ج -
إيرادات وأرباح أخرى ١٢٠٠ ج .

٣- المصروفات خلال الفترة:

أعلاف جافة وخضراء ٢٠٠٠٠ ج - أجور الكلافيين والطبيب البيطري التي
تخص الفترة ٧٢٠٠ ج، دفع منها ٦٠٠٠ ج - أدوية وأمصال ٤٨٠٠ ج -
مصروفات رعاية أخرى ٢٠٠٠ ج - تكلفة مباني الحظائر ٤٠٠٠٠ ج (معدل
إهلاكها ١٠% سنوياً) - تكلفة معدات ٢٠٠٠٠ ج (معدل إهلاكها ١٠% سنوياً)
- مصروفات البيع والتوزيع ٨٠٠ ج .

المطلوب:

١- تصوير حساب ماشية التسمين في ٢٠١٢/١٢/٣١ .

٢- تصوير الحسابات الختامية الإجمالية عن نفس الفترة .

٣- الأثر على قائمة المركز المالي في ٢٠١٢/١٢/٣١ .

الوحدة التعليمية الخامسة القوائم المالية فى المنشآت الزراعية

الأهداف التعليمية :

تستهدف هذه الوحدة دراسة طبيعة النشاط الزراعى ، ببيان مفهوم المنشآت الزراعية وأنواعها، دراسة وتحليل نظام المحاسبة المالية فى المنشآت الزراعية. ومن ثم سوف نتطرق فى هذه الوحدة إلى التعريف ببعض النقاط الأساسية التى يتكون منها الإطار النظرى والعملى للمحاسبة عن النشاط الزراعى كما يلى:

أولاً: طبيعة النشاط الزراعى.

ثانياً : مفهوم المنشآت الزراعية.

ثالثاً : أنواع المنشآت الزراعية.

رابعاً : نظام المحاسبة المالية فى المنشآت الزراعية.

أولاً : طبيعة النشاط الزراعى :

لقد عرف المعيار المحاسبى الدولى رقم ٤١ (الزراعة) النشاط الزراعى بأنه "إدارة المنشأة للتحويل البيولوجى للأصول البيولوجية برسم البيع إلى إنتاج زراعى أو أصول بيولوجية إضافية ، ويتكون التحويل البيولوجى من عمليات النمو والفقدان والإنتاج والتكاثر التى تسبب تغيرات كمية أو نوعية فى الأصول البيولوجية ، أما الأصول البيولوجية فهى حيوان أو نبات حى ، ويعرف الإنتاج الزراعى على أنه الإنتاج المحصود من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة".

"Agricultural activity is the management by an entity of the biological transformation and harvest of biological assets for sale or for conversion into agricultural produce or into additional biological assets. Biological transformation comprises the processes of growth, degeneration, production, and procreation that cause qualitative or quantitative changes in a biological asset. A biological asset is a living animal or plant. Agricultural produce is the harvested product of the Entity's biological assets".

ثانياً : مفهوم المنشآت الزراعية :

المنشآت الزراعية هى "المبانى التى يتم تشييدها على الأراضى الزراعية بهدف خدمة الأنشطة الزراعية المختلفة ، فبعضها يستخدم مساكن ريفية ملحقة بالمزرعة وأخرى تُستخدم فى عملية الإنتاج الحيوانى وهناك منشآت خاصة بتخزين المحاصيل الزراعية والأسمدة

أو لتخزين الخضار والفواكه مثل البرادات ، أو أبنية تُستخدم مسأوى
للآلات الزراعية وورش صيانة المزرعة“.

ثالثاً : أنواع المنشآت الزراعية :

تتنوع المنشآت الزراعية بتنوع الأنشطة الزراعية المختلفة.
ويرتبط نوع المنشأة الزراعية وطريقة تصميمها إنشائياً وهندسياً بنوع
النشاط الزراعى فى تلك المنشأة ، ومن أهم المنشآت الزراعية:

١- منشآت الإنتاج الحيوانى:

هذه المنشآت كثيرة ومتنوعة وتشمل:

- حظائر تربية الأبقار بجميع أنواعها (الحلوب ، التسمين ،
وغيرها).

- حظائر تربية الأغنام والماعز .

- حظائر تربية الخيول .

- مزارع تربية الدواجن والأرانب .

٢- مبانى الآلات الزراعية وورش صيانة المزرعة.

٣- أبنية تخزين المواد الزراعية وحفظها ومنها:

- أبنية حفظ الدريس hay والأعلاف المركزة .

- أبنية تخزين المحاصيل الزراعية الدائمة أو المؤقتة مثل تخزين
الحبوب .

- أبنية تخزين الخضراوات والفواكه مثل البرادات الصناعية .

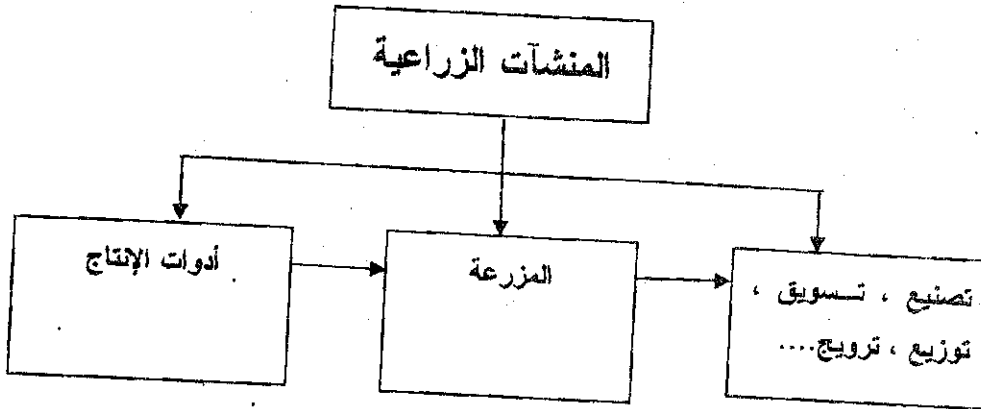
٤- أبنية الحليب الاصطناعى .

٥- أبنية المساكن الريفية .

وفي تصنيف آخر لأنواع المنشآت الزراعية يوجد ثلاثة أنواع من المنشآت الزراعية وهي:

- ١- منشآت تعنى بأدوات الإنتاج.
- ٢- منشآت تعنى بالإنتاج الزراعي بمفهومه الكلاسيكي "المزرعة".
- ٣- منشآت تعنى بالتصنيع ، التسويق ، التوزيع ، البيع ، والترويج "ما بعد المزرعة".

ويوضح الشكل التالي هذه المكونات :



رابعاً : نظام المحاسبة المالية في المنشآت الزراعية :

١- مفهوم المحاسبة : Accounting Concept

المحاسبة هي "فرع من العلوم الاجتماعية ، حيث تعنى بالمعلومات المالية ، والمحاسب هو من يتولى جمع ومعالجة هذه المعلومات بطرق فنية تمكن من له علاقة بها الاستفادة منها ، والمنتج النهائي لهذه العمليات هي القوائم والتقارير المالية". ويمكن تعريف

المحاسبة فنياً كما عرفتة جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها:
”عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في
عملية التقييم واتخاذ القرارات عن طريق مستخدمى هذه المعلومات“.
يتضح من التعريف أن الهدف العام للمحاسبة هو إمداد مستخدمى
القوائم المالية بالبيانات والمعلومات الملائمة فى الوقت المناسب لاتخاذ
القرارات الاقتصادية.

٢- مفهوم القوائم المالية : Financial Statement

تمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات
المحاسبية للأطراف الخارجية. ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية
تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل
على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعاً لخصائصها
الاقتصادية.

أ- مستخدمو القوائم المالية وحاجاتهم من المعلومات :

وفقاً لإطار إعداد وعرض القوائم المالية يشمل مستخدمو
القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين ، الموظفين ،
المقرضين، الموردين والدائنين التجاريين الآخرين، العملاء ،
الحكومات ووكالاتها ، والجمهور. ويستخدم هؤلاء القوائم المالية
لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلى:

(١)- المستثمرون :

يهتم مقدمو رأس المال بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم
والتأصلة فيها والعائد المتحقق منها. فإنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم
على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع ، كما أن

المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

(٢) - الموظفون :

يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباح الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

(٣) - المقرضون :

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

(٤) - الموردون والدائنون التجاريون الآخرون :

يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق. ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

(٥) - العملاء :

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة ، خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

(٦) - الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها :

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي أنشطة المنشآت. كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة ،

وتحديد السياسات الضريبية ، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

(٧) - الجمهور :

تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة ، فعلى سبيل المثال: قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلى بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ، وتعاملها مع الموردين المحليين. ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة فى نماء المنشأة وتنوع أنشطتها.

ب - أهداف القوائم المالية :

لقد حدد إطار إعداد وعرض القوائم المالية مجموعة من الأهداف للقوائم المالية نوجزها فى الآتى:

(١) - توفير معلومات حول المركز المالى والأداء والتغيرات فى المركز المالى للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين فى صنع القرارات الاقتصادية.

(٢) - تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ، ولكن القوائم المالية لا توفر دائماً كافة المعلومات التى يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية ، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

(٣) - تظهر القوائم المالية نتائج مسئولية الإدارة أو محاسبة الإدارة عن الموارد التى أودعت لديها. وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون

بتقييم مسئولية الإدارة أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم على سبيل المثال: قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم فى المنشأة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى محلها.

ج - أنواع القوائم المالية :

تتضمن القوائم المالية المتكاملة وفقاً لمعايير المحاسبة ما يلى:

(١) - الميزانية (قائمة المركز المالى) . Balance Sheet

(٢) - قائمة الدخل . Income Statement

(٣) - قائمة التغير فى حقوق الملكية . Statement of Owner's Equity

(٤) - قائمة التدفقات النقدية . Statement of Cash Flows

(٥) - الإيضاحات المتممة متضمنة ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية،

وأية مذكرات إيضاحية أخرى.

كما يمكن أن تشتمل على جداول إضافية ، ومعلومات مبنية على أو مشتقة من تلك القوائم ، ومن المتوقع أن تقرأ معها. هذه الجداول والمعلومات الإضافية يمكن أن تتناول على سبيل المثال: المعلومات المالية للقطاعات الصناعية أو الجغرافية أو إيضاحات حول آثار تغيرات الأسعار. إلا أن القوائم المالية لا تحتوى على بنود مثل تقارير المديرين وتصريحات رئيس مجلس الإدارة والتحليل والنقاش الذى تطرحه الإدارة ، وأية بنود أخرى مماثلة يمكن أن يحويها التقرير المالى أو السنوى. تقوم إدارة المنشأة بإعداد تقرير منفصل عن القوائم المالية تستعرض فيه الصورة العامة للأداء المالى والمركز المالى للمنشأة وظروف أهم حالات

عدم التأكد التي تواجهها، على أن يتضمن هذا التقرير كحد أدنى ما ورد بقانون الشركات ولائحته التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك. قد يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- العناصر الأساسية التي تحدد الأداء المالي و التي تتضمن التغيرات في البيئة المحيطة بالمنشأة ومدى قدرة المنشأة على مواجهة تلك التغيرات وتأثيرها عليها وكذلك سياسة المنشأة في الاستثمارات المتاحة لديها بالإضافة إلى سياسة توزيع الأرباح.

- مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الالتزامات إلى حقوق الملكية التي تسعى المنشأة لتحقيقها.

- موارد المنشأة التي لم يتم الاعتراف بها في الميزانية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

وسوف يتم تناول القوائم المالية بالدراسة والتحليل في المنشآت الزراعية كما يلي:

(١)- الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي) : Balance Sheet

الغرض من إعداد الميزانية هو عرض الوضع المالي لمنشأة معينة (أى قيم الأصول ، الخصوم وحقوق الملكية) فى نقطة زمنية معينة.

- تحديد المركز المالي للمنشآت الزراعية :

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

هى القائمة التى تظهر ممتلكات المشروع والتزاماته فى لحظة معينة
فتظهر الأصول فى جانب والخصوم وحقوق الملكية فى الجانب
الآخر. ولابد من تساوى الجانبين ، وهذا ما يعرف بمعادلة الميزانية
أى:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم (الالتزامات)} + \text{حقوق الملكية}$$
$$\text{Assets} = \text{Liabilities} + \text{Owner's Equity}$$

وطبقا للقواعد المحاسبية فإن بنود الأصول هى بنود مدينة تنشأ
مدينة وحالة زيادتها تظل مدينة ، وعند تخفيضها تصبح دائنة ، ومنها
النقدية والمخزون والمدينين ... على سبيل المثال ، أما بنود الخصوم
فإنها بنود دائنة بطبيعتها تنشأ دائنة وحالة زيادتها تظل دائنة ، وعند
تخفيضها تصبح مدينة، ومنها أوراق الدفع والموردين ... على سبيل
المثال ، أما حقوق الملكية فهى تمثل حصة الملاك فى المنشأة ،
وتتكون من رأس المال المدفوع والتغيرات التى تحدث فى هذه الحصة
نتيجة صافى الدخل ، وإجراء توزيعات الأرباح ، وهى بطبيعتها دائنة
تنشأ دائنة وحالة زيادتها تظل دائنة وعند تخفيضها تصبح مدينة.
وإعداد الميزانية العمومية فى المنشأة الزراعية لا يختلف من حيث
أسلوبه أو القواعد والمبادئ التى تحكمه عند إعداد الميزانيات العمومية
فى أية منشأة صناعية كانت أم تجارية ، فهى تضم أرصدة حسابات
الأصول والخصوم التى لم تزل مفتوحة فى دفاتر المنشأة بعد إجراء
قيدود التسوية اللازمة. وفيما يلى بيان لأهم العناصر التى تتكون منها
الميزانية العمومية فى المنشآت الزراعية:

أولاً: جانب الأصول :

تتضمن الميزانية العمومية نوعين من الأصول: أصول طويلة الأجل وأصول متداولة ، تختلف الأصول طويلة الأجل عن الأصول المتداولة في درجة استمرارها وكذا في وظيفتها ، وعلى ذلك: تُبَوَّب الأصول بحسب وظيفتها ومدى قابليتها للتحويل إلى نقدية إلى ما يلي:

١- الأصول طويلة الأجل :

تشتمل على:

أ- الأصول الثابتة Fixed Assets والتي تظل زمنياً طويلاً وتستخدم في العملية الإنتاجية أكثر من مرة فهي لا تشتري بغرض بيعها بل لاستخدامها في النشاط الإنتاجي مثل: الأراضي ، المباني ، الآلات، فالأصول الثابتة تكون رأس المال الثابت.

ب- الأصول الحيوية: وهي مجموعة من الحيوانات أو النباتات المتمثلة الحية ، وقد حددها معيار المحاسبة المصري رقم ٣٥ (الزراعة) في الآتي: الأغنام - الأشجار بالغابات الزراعية - النباتات - ماشية الألبان - الأشجار - مزارع العنب - أشجار الفاكهة.

٢- الأصول المتداولة Current Assets :

الأصول المتداولة تمتلك بغرض بيعها أو لاستخدامها في العمليات الإنتاجية مرة واحدة ويسهل تحويلها إلى نقود أو تبادلها مثل الإنتاج من المحاصيل والبذور، الأسمدة ، الأعلاف، مستلزمات الإنتاج، الوقود ، الزيوت ، وهي تضم في الغالب مواشى المتاجرة ، المصاريف الزراعية الخاصة بالمزروعات القائمة التي لم تحصد بعد ، منتجات الأصول الحيوانية الثابتة (مواشى التربية ومواشى الأصواف) وغيرها.

٣- الأصول السائلة Liquid Assets:

الأصول السائلة أصولاً متداولة حيث إنها قابلة للتحويل مثل النقود السائلة ، و (الأسهم، السندات، الشيكات، الإيصالات ..) .

٤- الأصول المتنوعة :

الأصول التي لا يمكن استردادها مثل الأجور المدفوعة مقدماً أو المبالغ التي تدفع مقدماً لدخول المزايدات.

ثانياً : جانب الخصوم وحقوق الملكية Liabilities & Equity:

١- الخصوم أو الإلتزامات Liabilities :

تشمل الخصوم ما يلي:

- جميع الحقوق المالية (مديونيات) للغير على المزرعة.
- تعهدات على المشروع يتم الاعتراف بها وقياسها طبقاً للمبادئ المحاسبية.
- حقوق على الأصول (القروض للبنوك أو لأحد الممولين).
- قيم المشتريات على الحساب أى التي لم تدفع قيمتها بعد.
- وتشمل أيضاً أوراق الدفع مثل الكمبيالات والإيصالات والشيكات المطلوب دفع قيمتها.

أ- الخصوم أو الإلتزامات المتداولة Current Liabilities:

تستحق الدفع فى مدى قصير لا يتجاوز سنة مثل القروض الخاصة بتمويل العمليات المزرعية وشراء مستلزمات الإنتاج.

ب - خصوم طويلة الأجل :

تستحق الدفع بعد فترة سنة أو أكثر مثل الكمبيالات طويلة الأجل لشراء آلات أو حيوانات للتربية ، والقروض المضمونة برهن.

وتأخذ الميزانية الشكل التالي وفقاً لملحق المعيار المحاسبي
المصري رقم (٣٥):

الميزانية

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

٣١ ديسمبر ٢٠٠٤	٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	الأصول
جنيه	جنيه	
٤٧٧٣٠	٥٢٠٦٠	أصول طويلة الأجل:
٤١١٨٤٠	٣٧٢٩٩٠	ماشية الألبان غير البالغة
٤٥٩٥٧٠	٤٢٥٠٥٠	ماشية الألبان البالغة
١٤٠٩٨٠٠	١٤٦٢٦٥٠	مجموعة الأصول الحيوية
<u>١٨٦٩٣٧٠</u>	<u>١٨٨٧٧٠٠</u>	الأصول الثابتة
		إجمالي الأصول طويلة الأجل
		الأصول المتداولة:
٧٠٦٥٠	٨٢٩٥٠	المخزون
٦٥٠٠٠	٨٨٠٠٠	المعلماء والمدينون المتنوعون
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	التقديرات
<u>١٤٥٦٥٠</u>	<u>١٨٠٩٥٠</u>	إجمالي الأصول المتداولة
		الالتزامات المتداولة:
١٥٠٠٢٠	١٦٥٨٢٢	الموردون والدائنون المتنوعون
١٥٠٠٢٠	١٦٥٨٢٢	إجمالي الالتزامات المتداولة
<u>(٤٣٧٠)</u>	<u>١٥١٢٨</u>	رأس المال العامل
<u>١٨٦٥٠٠٠</u>	<u>١٩٠٢٨٢٨</u>	إجمالي الاستثمار ويمول كالاتي:
		حقوق الملكية:
١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	رأس المال المصدر والمدفوع
<u>٨٦٥٠٠٠</u>	<u>٩٠٢٨٢٨</u>	الأرباح المرحلة
<u>١٨٦٥٠٠٠</u>	<u>١٩٠٢٨٢٨</u>	إجمالي حقوق الملكية وإجمالي تمويل الاستثمار

وفي مثال عملي نعرض قائمة المركز المالي لشركة
الاسماعيلية الوطنية للصناعات الغذائية " فوديكو " في ٣١ ديسمبر
٢٠١١.

شركة الاسماعيلية الوطنية للصناعات الغذائية " فوليكو "

(ش.م.م) منشأة في ظل قانون الاستثمار

قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١١

٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/١٢/٣١	بيان
جنيه مصرى	جنيه مصرى	
٧٣٨٨٨١٢٢	٧٤٢٨٦٩٦٦	الاصول طويلة الاجل
١٥٢٧٣	١٥٢٧٣	الاصول الثابتة بالصافي
	١٤٨٥	الاصول الحيوية
٧٣٩٠٣٣٩٥	٧٤٣٠٣٧٢٤	مشروعات تحت التنفيذ
		مجموع الاصول طويلة الاجل
٨١٩٧٦٣	٣٨٩٩٠٧	الاصول الاخرى
٣٥٥٥٠	٣٥٣٢٥	اصول ضريبية مؤجلة
٨٥٥٣١٣	٤٢٥٢٣٢	حق انتفاع
		مجموع الاصول الاخرى
٢٢١٢٩٢٠٧	٢٤٣٣١٢٧٤	الاصول المتداولة
٥٦٦٨٤١	١٤٥٥٩٠	المخزون
١٧٧٨٩٥٠	٣١٠٤٣٥١	إعتمادات مستندية
٢٦١٤٢٩٠	٢٠٠٦٤٦٢	عملاء (بالصافي)
٩٩٥٨٠٧٦	١٠٨٣٩٤٦٦	أوراق قبض
٣٦٩٤٥٥٤	١١٨٦٢٩٤	حسابات مدينة اخرى
٤٠٧٤١٩١٨	٤١٦١٣٣٣٧	نقدية و مافى حكمها
		مجموع الاصول المتداولة

الالتزامات المتداولة

مخصص مطالبات

بنوك دائنة

موردون و أوراق دفع

دائنو توزيعات

حسابات دائنة اخرى

حسابات دائنة لاعضاء مجلس الادارة

مجموع الالتزامات المتداولة (٢)

رأس المال العامل (١) - (٢)

اجمالي الاستثمار تم تمويله على

النحو الاتي :

رأس المال المرخص به

رأس المال المصدر والمدفوع

احتياطي قانوني

ارباح مرحلة

ارباح (خسائر) الفترة

اجمالي حقوق المساهمين

الالتزامات طويلة الاجل

التزامات ضريبية مؤجلة

اجمالي تمويل رأس المال العامل

و الأصول طويلة الأجل

.	٢٠٠٠٠٠٠
.	٢٦١١٤٤
١٧٥٧٢٣٢٣	١٨٨٣٦٧٣٨
٥٥٥٤	٥٥٥٤
١١٢٥٢٦٦	١٥٥٠٤٢٥
٢٠٠٠	.
١٨٧٠٥١٤٣	٢٢٦٥٣٨٦١
٢٢٠٣٦٧٧٥	١٨٩٥٩٤٧٦
٩٦٧٩٥٤٨٣	٩٣٦٨٨٤٣٢
١٥٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠
٩٠٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠٠
٦٤٦٩٧٧	٦٨٤٢٣٣
٤٢٣٨٥٢	١١٣١٧١٤
٧٤٥١١٨	(٢١٨١٨٣٢)
٩١٨١٥٩٤٧	٨٩٦٣٤١١٥
٤٩٧٩٥٣٦	٤٠٥٤٣١٧
٩٦٧٩٥٤٨٣	٩٣٦٨٨٤٣٢

- طرق حساب إهلاك الأصول المزرعية الثابتة :

ترتبط كلمة الإهلاك بالأصول حيث يجب قياس هذه الأصول وإظهار قيمتها بالصافي في القوائم المالية وذلك وفقاً لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها بما يقابل النقص في طاقتها الكامنة سواء كان النقص راجعاً إلى استخدام الأصول أو نتيجة ظروف أخرى أو بسبب ما لحقها من تلف أو تدمير، وهذا النقص الذي يلحق بالأصل خلال فترة معينة هو ما يعبر عنه محاسبياً بالإهلاك. ينظر المحاسبون إلى الإهلاك على أنه يمثل تخصيص لتكلفة الأصل التاريخية على الفترات المحاسبية التي يستخدم فيها الأصل ، وعلى هذا الأساس يعتبر الإهلاك تكلفة من تكاليف الإنتاج وبالتالي يجب أن يحدد حتى يمكن أن يصل إلى رقم الدخل الذي يحققه المشروع ، وطبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن التكلفة التاريخية تمثل الأساس الذي يجب أن يحسب على أساسه الإهلاك ، ومن ناحية أخرى فإن تحديد الإهلاك على هذا النحو يفيد في معرفة قيمة الأصل الذي يظهر بالميزانية بحيث تكون قيمة الأصل الظاهرة في الميزانية هي التكلفة التاريخية مطروحاً منها مجموع الإهلاكات التي حملت على حساب الأرباح والخسائر طوال السنوات التي استخدم فيها الأصل ، وبالتالي فإن هذا يفيد في معرفة الزمن الباقي من حياة الأصل الإنتاجية وبالتالي يمكن التنبؤ بوقت الإحلال.

توجد عدة طرق لحساب نسبة الإهلاك ، ومن هذه الطرق:

١- طريقة إعادة التقدير السنوي Annual Re-estimating Method

تستخدم هذه الطريقة في حساب الإهلاك للأصول ذات الطابع الخاص مثل العدد والأدوات الصغيرة الكثيرة العدد والقليلة القيمة وغيرها من الأصول المتشابهة ، ويتم حساب قسط الإهلاك طبقاً لهذه الطريقة بإعادة تقييم (تقدير) قيمة هذه الأصول في نهاية الفترة المالية ، ويكون الفرق بين قيمة هذه الأصول في أول الفترة وفي نهاية الفترة هو الإهلاك السنوي للأصل ، ويقوم بإعادة التقدير فنيون لهم خبرة في المجال المتعلق بهذه الأصول ، تقدير قيمة الأصل يكون على أساس القيمة الحالية للأصل بسعر التكلفة وليس بسعر السوق. ويحسب الإهلاك من المعادلة الآتية:

$$\text{قيمة الإهلاك} = (\text{رصيد أول الفترة} + \text{المشتريات خلال الفترة}) - \text{رصيد آخر الفترة}$$

مثال:

قدرت قيمة العدد والأدوات وقطع الغيار بالمزرعة في ٢٠١١/١/١ بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ، وعند إجراء الجرد الفعلي في ٢٠١١/١٢/٣٠ قدرت هذه العدد والأدوات بمبلغ ١٤٥٠ جنيه ، هذا وقد تم شراء عدد وأدوات خلال السنة بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ، والمطلوب حساب قيمة الإهلاك لعام ٢٠١١.

الحل:

$$\text{قيمة الإهلاك} = (٢٥٠٠ + ١٠٠٠) - ١٤٥٠ = ٢٠٥٠ \text{ جنيه.}$$

٢ - طريقة الخط المستقيم (القسط الثابت) The Straight -- line

Method

تعتبر طريقة القسط الثابت فى حساب الإهلاك للأصول الثابتة من الطرق السهلة والتي تمتاز بالوضوح ، فهي أبسط الطرق وأكثرها شيوعاً ، ويحسب قسط الإهلاك السنوى (D) طبقاً لهذه الطريقة على أساس المعادلة الآتية :

تكلفة الأصل (O) - قيمته كخردة (S)

العمر الإنتاجي (L)

حيث :

Depreciation = D الإهلاك السنوى.

Original value = O تكلفة الأصل.

Salvage/Scrap value = S قيمة الخردة.

Life = L العمر الإنتاجي.

مثال :

بفرض أن منشأة الياسمين اشترت آلة بمبلغ ٤٦٠٠٠ جنيه ، ويقدر العمر الإنتاجي لهذه الآلة بخمس سنوات ، بينما تقدر القيمة التخريدية للأصل فى نهاية عمره الإنتاجي بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه المطلوب حساب قيمة قسط الإهلاك السنوى.

الحل :

قسط الإهلاك السنوى = $(٤٦٠٠٠ - ٦٠٠٠) / ٥ = ٨٠٠٠$ جنيه.

عيوب طريقة الخط المستقيم :

- أنها تعتبر قسط الاستهلاك ثابتاً في حين تتناقص منفعة الأصل الإنتاجية سنة بعد أخرى.
- لا تبين الخسارة الحقيقية لقيمة الأصل.

مثال :

بفرض أن تكلفة حظائر المواشى لمزرعة ما ٨٠٠٠٠ جنيه ،
وأن قيمتها كخردة ١٠٠٠٠ جنيه ، وقدر عمرها الإنتاجى ١٠ سنوات .
المطلوب حساب قيمة قسط الإهلاك السنوى .

الحل :

قسط الإهلاك السنوى = $(٨٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠) / ١٠ = ٧٠٠٠$ جنيه.

٣- طريقة القسط المتناقص Declining Method

يحسب الإهلاك على أساس هذه الطريقة بنسبة مئوية ثابتة من الرصيد المتبقى في حساب الأصل بعد خصم قيمة الإهلاكات السابقة في نهاية كل عام ، ويلاحظ في هذه الحالة ضرورة احتساب أى إضافات على الأصل أو أى إستبعادات من الأصل ، وطبقاً لهذه الطريقة فإن قسط الإهلاك الذى يحمل على حساب الأرباح والخسائر يتناقص سنوياً وبالتالي يكون مرتفعاً في السنوات الأولى من حياة الأصل ومنخفضاً في السنوات الأخيرة ، ويرى البعض أن هذه الطريقة تحمل الفترات المختلفة من حياة الأصل بقيمة أكثر تحديداً من

طريقة القسط الثابت وتعكس القيمة السليمة للخدمات المستفدة من الأصل خلال الفترات المختلفة. حيث تعتمد هذه الطريقة على أن الأصل يستهلك سنوياً بنسبة معينة في السنة الأولى ، ثم يستهلك من القيمة المتبقية من الأصل في السنوات التالية ، ومن ثم يكون قسط الاستهلاك السنوي أكبر في السنة الأولى ثم يتناقص تدريجياً حتى نهاية عمر الأصل الإنتاجي ، وعلى ذلك فإن قيمة الأصل كخردة لا تؤخذ في الاعتبار عند حساب الإهلاك.

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \text{معدل الإهلاك} * \text{قيمة الأصل}$$

مثال :

إذا كانت قيمة أصل ثابت ٣٠٠٠٠ جنية ، وقدر معدل إهلاكه السنوي ٢٠٪. المطلوب حساب قيمة الإهلاك وقيمة الأصل سنوياً بافتراض أن العمر الإنتاجي له يبلغ ثلاث سنوات.

الحل :

$$١ - \text{قيمة الإهلاك في نهاية السنة الأولى} = ٣٠٠٠٠ * ٠,٢٠ = ٦٠٠٠$$

جنيه.

$$\text{قيمة الأصل في نهاية السنة الأولى} = ٣٠٠٠٠ - ٦٠٠٠ = ٢٤٠٠٠$$

جنيه.

$$٢ - \text{قيمة الإهلاك في نهاية السنة الثانية} = ٢٤٠٠٠ * ٠,٢٠ = ٤٨٠٠$$

جنيه.

قيمة الأصل في نهاية السنة الثانية = ٢٤٠٠٠ - ٤٨٠٠ = ١٩٢٠٠ جنييه.

٣- قيمة الإهلاك في نهاية السنة الثالثة = ١٩٢٠٠ * ٠,٢٠ = ٣٨٤٠ جنييه.

قيمة الأصل في نهاية السنة الثالثة = ١٩٢٠٠ - ٣٨٤٠ = ١٥٣٦٠ جنييه.

٤- طريقة مجموع النسب المنوية Sum-of-year digits Method

يتم توزيع القيمة المستهلكة على سنوات عمر الأصل بطريقة متناقصة ، ويؤخذ في الاعتبار قيمة الأصل المقدرة في نهاية العمر التشغيلي (القيمة كخردة).

وفقاً لهذه الطريقة فإن قسط الإهلاك السنوي =

القيمة المستهلكة x دليل الأصل

معدل التوزيع (مجموع النسب)

حيث :

- القيمة المستهلكة = تكلفة الأصل - قيمة الخردة.

- دليل الأصل = (ماتبقى من سنوات).

- معدل التوزيع = مجموع عدد سنوات عمر الأصل.

مثال :

اشترى مزارع آلة زراعية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، فإذا علمت أن عمرها الإنتاجي المتوقع هو ٦ سنوات ، وأن قيمتها كخردة تقدر بحوالي ١٧٨٠ جنيه. المطلوب حساب قيمة الآلة في كل سنة باستخدام طريقة مجموع النسب المئوية.

الحل :

$$- \text{القيمة المستهلكة} = ١٧٨٠ - ١٠٠٠٠ = ٨٢٢٠ \text{ جنيه.}$$

$$- \text{دليل الأصل} = (\text{ماتبقى من سنوات}) = ١ \ ٢ \ ٣ \ ٤ \ ٥ \ ٦$$

$$- \text{معدل التوزيع} = ٢١ = ٦ + ٥ + ٤ + ٣ + ٢ + ١$$

$$١- \text{قسط إهلاك السنة الأولى} = ٢١/٦ * ٨٢٢٠ = ٢٣٤٩ \text{ جنيه.}$$

$$\text{قيمة الآلة في نهاية السنة الأولى} = ٢٣٤٩ - ١٠٠٠٠ = ٧٦٥١ \text{ جنيه.}$$

$$٢- \text{قسط إهلاك السنة الثانية} = ٢١/٥ * ٨٢٢٠ = ١٩٥٧ \text{ جنيه.}$$

$$\text{قيمة الآلة في نهاية السنة الثانية} = ١٩٥٧ - ٧٦٥١ = ٥٦٩٤ \text{ جنيه.}$$

$$٣- \text{قسط إهلاك السنة الثالثة} = ٢١/٤ * ٨٢٢٠ =$$

$$١٥٦٦ \text{ جنيه. قيمة الآلة في نهاية السنة الثالثة} = ٥٦٩٤ - ١٥٦٦ =$$

$$٤١٢٨ \text{ جنيه.}$$

$$٤- \text{قسط إهلاك السنة الرابعة} = ٢١/٣ * ٨٢٢٠ = ١١٧٤ \text{ جنيه.}$$

$$\text{قيمة الآلة في نهاية السنة الرابعة} = ١١٧٤ - ٤١٢٨ = ٢٩٥٤$$

جنيه.

$$٥- \text{قسط إهلاك السنة الخامسة} = ٢١/٢ * ٨٢٢٠ = ٧٨٣ \text{ جنيه.}$$

$$\text{قيمة الآلة في نهاية السنة الخامسة} = ٧٨٣ - ٢٩٥٤ = ٢١٧١ \text{ جنيه.}$$

٦- قسط إهلاك السنة السادسة = $21/1 * 8220 = 391$ جنيه.
 قيمة الآلة في نهاية السنة السادسة = $2171 - 391 = 1780$ جنيه.
 وهي قيمة الآلة كخردة.

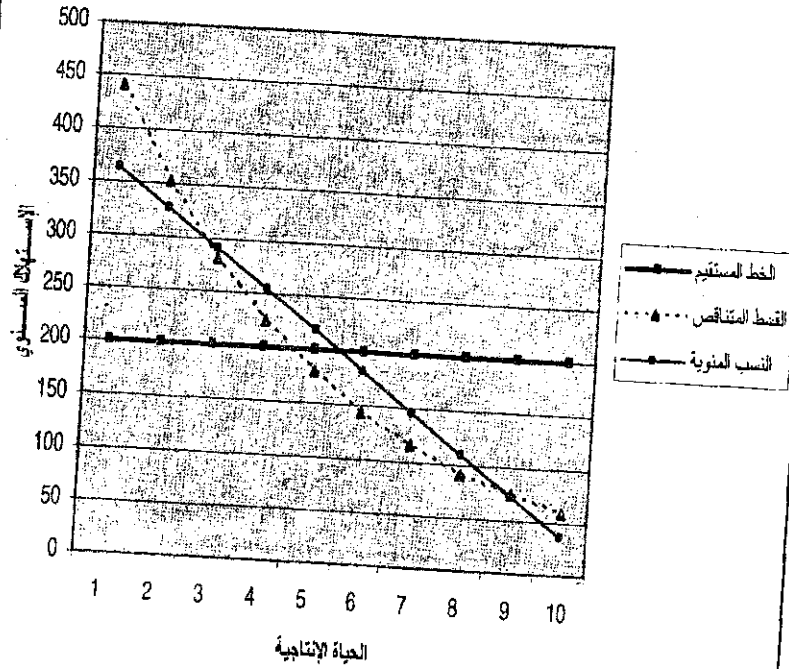
مثال : مقارنة بعض طرق الإهلاك :

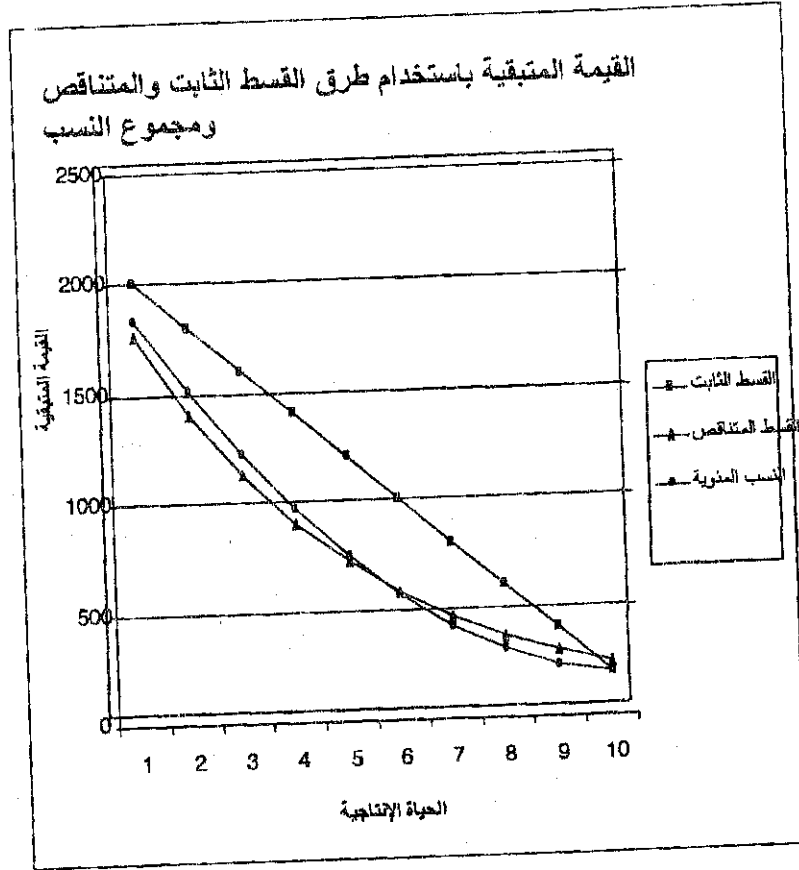
آلة من أصول المزرعة تكلفتها ٢٢٠٠ جنيه ، وعمرها التشغيلي ١٠ سنوات ، والقيمة كخردة ٢٠٠ جنيه ، ونسبة الاستهلاك السنوي ٢٠%. باستخدام طرق حساب الإهلاك الثلاثة (الخط المستقيم، القسط المتناقص، مجموع النسب المئوية) احسب الإهلاك السنوي والقيمة المتبقية كل عام حسابياً وبيانياً.

الحل :

السنة	طريقة الخط المستقيم		طريقة القسط المتناقص		طريقة مجموع النسب المئوية	
	القيمة المتبقية	الاستهلاك السنوي	القيمة المتبقية	الاستهلاك السنوي	القيمة المتبقية	الاستهلاك السنوي
1	2000	200	1760	440	1836	364
2	1800	200	1408	352	1509	327
3	1600	200	1126	282	1218	291
4	1400	200	901	225	963	255
5	1200	200	721	180	745	218
6	1000	200	577	144	563	182
7	800	200	462	115	418	145
8	600	200	370	92	309	109
9	400	200	296	74	236	73
10	200	200	237	59	200	36
المجموع	2000	-	1963	-	2000	-

الإستهلاك السنوي للألة باستخدام طرق القسط الثابت، والمتناقص و مجموع النسب





(٢) - قائمة الدخل : Income Statement

هى عبارة عن "كشف بإيرادات المشروع خلال فترة زمنية معينة والمصروفات التى أنفقها المشروع فى سبيل الحصول على هذه الإيرادات والتى حملت عليها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها". ويتضح من هذا التعريف أهمية مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات فى تحديد الدخل.

إذ يتم تطبيق هذا المبدأ على مرحلتين هما:

المرحلة الأولى : تحديد الإيراد الواجب إدراجه فى القائمة.

المرحلة الثانية : تحديد المصروفات التى أنفقت للحصول على هذا

الإيراد. ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية يتم الآتى:

- يتم تسجيل جميع بنود الإيرادات والمصروفات فى قائمة الدخل إلا

فى حالة وجود معيار أو تفسير يتطلب غير ذلك.

- يتم تسجيل جميع بنود الإيرادات والمصروفات فى قائمة الدخل

متضمنة تأثير التغيرات فى التقديرات المحاسبية ، وقد تحدث بعض

الأحداث التى قد تؤدى إلى عدم إدراج بعض البنود ضمن الأرباح

والخسائر مثل تصحيح الأخطاء وأثر التغير فى السياسات المحاسبية

كما هو وارد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

- هناك معايير أخرى تتعامل مع تعريف الإيراد والمصروفات التى لا

يتم إدراجها ضمن الأرباح والخسائر مثل فائض التقييم (معيار

المحاسبة المصرى رقم ١١) ، الأرباح والخسائر الناتجة من ترجمة

القوائم المالية لعملية تشغيل أجنبية (معيار المحاسبة المصرى رقم

١٣) وأيضاً الأرباح و الخسائر الناتجة من إعادة تقييم الأصول

المتاحة للبيع (معيار المحاسبة المصرى رقم ٢٦).

- المعلومات الواجب عرضها فى قائمة الدخل :

يجب أن تعرض مبالغ البنود التالية منفصلة فى صلب قائمة

الدخل كحد أدنى:

(أ) الإيرادات.

(ب) تكلفة التمويل.

(ج) نصيب المنشأة فى أرباح وخسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتى يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

(د) الضرائب الدخلية.

(هـ) أى قيمة تمثل إجمالى :

(١) عبء الربح بعد الضرائب الناتج عن توقف نشاط معين.

(٢) عبء الربح بعد الضرائب الناتج عن قياس القيمة العادلة

مخصوصاً منها تكاليف البيع أو استبعاد أصل .

- يتم الإفصاح عن البنود التالية فى صلب قائمة الدخل كتبويب لأرباح أو خسائر الفترة.

(أ) نصيب الأقلية.

(ب) نصيب مساهمى الشركة الأم.

- ويتم عرض بنود أخرى إضافية أو عناوين أو مجاميع أخرى فى صلب قائمة الدخل إذا كان ذلك من الضرورى لسلامة عرض الأداء المالى للمنشأة.

- يختلف تأثير الأنشطة المختلفة للمنشأة والمعاملات والأحداث من حيث مستوى استقرارها ومخاطر التوقع. ولذلك فإن الإفصاح عن عوامل الأداء تساعد فى تفهم النتائج المحققة وتقدير النتائج المستقبلية. ويتم إضافة بنود أخرى فى صلب قائمة الدخل كما يمكن أيضاً

استخدام الشرح وإعادة ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لتفسير

عوامل الأداء. المعلومات التي قد يتم عرضها إما في قائمة الدخل أو في

الإيضاحات:

- يجب أن تعرض المنشأة لتواء في قائمة الدخل أو في الإيضاحات بنود الإيرادات والمصروفات ذات الأهمية النسبية كل على حدة بناء على طبيعة وقيمة البلد.

- هناك بعض الحالات تستوجب عرض بنود الإيرادات والمصروفات بصفة مستقلة :

(أ) تخفيض المخزون إلى صافي القيمة الاسترادية أو تخفيض الأصول الثابتة إلى قيمتها القابلة للاسترداد وكذلك في حالة رد ذلك التخفيض.

(ب) إعادة هيكلة الأنشطة أو رد أي من المخصصات التي تتعلق بها.

(ج) استبعاد أصول ثابتة.

(د) استبعاد استثمار.

(هـ) توقف نشاط.

(و) تسوية نزاعات.

(ز) رد مخصصات أخرى.

- على المنشأة أن تعرض تحليلاً لمصروفاتها باستخدام تبويباً يعتمد

إما على طبيعة المصروفات أو على وظيفتها داخل المنشأة بالطريقة التي توفر معلومات موثوق بها وأكثر ملاءمة.

- يتم تبويب بنود المصروفات تفصيلياً وذلك لإلقاء الضوء على الأداء المالى الذى قد يختلف من حيث الدورية وإمكانية تحقيق أرباح أو خسائر ومدى توقع ذلك.

وتأخذ قائمة الدخل الشكل التالى وفقاً لملحق المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣٥):

شركة س ص ع لمنتجات الألبان
قائمة الدخل
السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

٥١٨٢٤٠	القيمة العادلة لإنتاج اللبن
٣٩٩٣٠	الأرباح الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً
	تكاليف نقطة البيع المقدرة لقطاعات الألبان
٥٥٨١٧٠	
(١٣٧٥٢٣)	المخزون المستخدم
(١٢٧٢٨٣)	تكاليف العمالة
(١٥٢٥٠)	مصروف الإهلاك
(١٩٧٠٩٢)	مصروفات التشغيل الأخرى
(٤٧٧١٤٨)	ربح التشغيل
٨١٠٢٢	ضريبة الدخل
(٤٣١٩٤)	ربح الفترة
٣٧٨٢٨	

وفى مثال عملى نعرض قائمة الدخل لشركة الاسماعيلية الوطنية للصناعات الغذائية " فوديكو " فى ٣١ ديسمبر ٢٠١١.

شركة الاسماعيلية الوطنية للصناعات الغذائية "فوديكو"
قائمة الدخل عن الفترة المالية من أول يناير ٢٠١١ حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١١

٣١/١٢/٢٠١٠	٣١/١٢/٢٠١١	بيان
<u>جنيه مصري</u>	<u>جنيه مصري</u>	
٤٧٤٣.٥٨٥	٥.١١٦٢٩٣	صافي المبيعات (إيرادات النشاط الجارى)
٢٤٦٥٦١	٣٣٨١٥٤	منح حكومية
٤٧٦٧٧١٤٦	٥.٤٥٤٤٤٧	
(٤.٤٥٥٥٣٥)	(٤٤٤٢١.٦٦)	تكلفة المبيعات (الحصول على الإيراد)
٧٢٢١٦١١	٦.٣٣٣٨١	مجموع الربح
(٢٩٩.٦٢٠)	(٣٢٢٦٧٧٨)	م. بيع وتوزيع
(٣٣٥٥٣٩٨)	(٣٦١٢٨٧٧)	م. عمومية وإدارية
-----	(٢.٠٠٠.٠٠٠)	مخصص مطالبات
٨٧٥٥٩٣	(٢٨.٦٢٧٤)	صافي ارباح (خسائر) الناتجة عن التشغيل
٤٩٦٥٠	٧٨٩٥٨	أرباح رأسمالية
٧٨.٣٢	٤٥٤.٧	فوائد دائنة
٧٤٣٦١	٣٢٢٧٦	فروق عملة دائنة
٥١.٣٤	.	ديون معدومة محصلة
٣١١٣٨٠	.	مصروفات سنوات سابقة
(١٥٢٨٧)	(٢٧٥٦٣)	مصروفات تمويلية
١٤٢٤٧٦٣	(٢٦٧٧١٩٦)	صافي ارباح او (خسائر) الفترة قبل الضرائب
(٦٧٩٦٤٥)	٤٩٥٣٦٤	ضرائب مؤجلة
٧٤٥١١٨	(٢١٨١٨٣٢)	صافي ارباح او (خسائر) العام

(٣) - قائمة التغير في حقوق الملكية : Statement of Owner's Equity

تُعرف بأنها "التقرير الذى يتم من خلاله بيان تأثير صافى الدخل وتوزيعات الأرباح والمسحوبات على الوضع المالى للمنشأة خلال الفترة المحاسبية". وتوضح هذه القائمة الأثر الذى يحدثه صافى الربح والاستثمار الإضافى والمسحوبات على الوضع المالى للمنشأة ، كما تبين نوعين من العلاقات بين القوائم المالية:

الأولى: المعلومة التى تتدفق من قائمة الدخل إليها وهى صافى الربح. الثانية: المعلومة التى تتدفق منها إلى الميزانية وهى رأس المال آخر المدة. ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية فإنه:

- يجب على المنشأة أن تعرض قائمة التغيرات فى حقوق الملكية وتوضح فى صلبها ما يلى:

- (أ) صافى الربح أو الخسارة عن الفترة .
- (ب) كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر التى تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفقاً لما تتطلبه معايير أخرى ومجموع هذه البنود .
- (ج) إجمالى البنود الناتجة من (أ) و(ب) أعلاه موضحاً به بصورة منفصلة نصيب مساهمى الشركة الأم ونصيب الأقلية.
- (د) لكل بند من بنود حقوق الملكية يتم إثبات أثر التغيرات فى السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

- يجب أن يتم أيضاً عرض ما يلي سواء ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو ضمن الإيضاحات: (ب) رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة.

(ج) تحليل الحركة ما بين رصيد كل نوع من أسهم رأس المال وكل بند من بنود الاحتياطات في أول وآخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها.

- إن التغير في حقوق الملكية في المنشأة فيما بين تاريخين لميزانيتين متتاليتين يعكس الزيادة أو الانخفاض في صافي أصولها أو قيمتها

خلال الفترة طبقاً لأساس التقييم المتبع والمفصّل عنه في القوائم المالية. وباستثناء التغير الناتج عن المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية مثل زيادة رأس المال وإعادة شراء أسهم الشركة (أسهم الخزينة) والتوزيعات والتكلفة المباشرة المتعلقة بهذه المعاملات فإن التغير في حقوق الملكية يتمثل في الأرباح أو الخسائر الناتجة من أنشطة المنشأة سواء من خلال قائمة الدخل أو التي يتم إدراجها مباشرة بحقوق الملكية تطبيقاً للمعايير.

وتأخذ قائمة التغير في حقوق الملكية الشكل التالي وفقاً لملاحق
المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥):

شركة س ص ع لمنتجات الألبان
قائمة التغير في حقوق الملكية
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

بيان	رأس المال	الأرباح المرحلة	الإجمالي
الرصيد في أول يناير ٢٠٠٥	١.٠٠٠.٠٠٠	٨٦٥.٠٠٠	١٨٦٥.٠٠٠
الأرباح خلال الفترة		٣٧٨٢٨	٣٧٨٢٨
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥	١.٠٠٠.٠٠٠	٩.٢٨٢٨	١٩.٢٨٢٨

(٤) - قائمة التدفقات النقدية : Statement of Cash Flows

تعرف قائمة التدفقات النقدية بأنها " قائمة تعرض المتحصلات
النقدية (المقبوضات) والمدفوعات النقدية (المدفوعات) وصافي
التغير في النقدية من ثلاثة أنشطة هي أنشطة التشغيل ، أنشطة
الاستثمار وأنشطة التمويل لمنشأة اقتصادية خلال فترة زمنية محددة
بصورة تؤدي إلى توفيق رصيد النقدية في أول الفترة وآخر الفترة
" ويعرف التدفق النقدي كزيادة أو نقص في النقدية أو في البنود شبه
النقدية (النقدية وما في حكمها) وهي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية
السيولة والتي يمكن تحويلها إلى مبالغ نقدية محددة دون إنذار ولا

يتجاوز تاريخ استحقاقها الثلاثة أشهر من وقت الشراء وتخصم منها المبالغ المقدمة من البنوك المستحقة السداد خلال ثلاثة أشهر من تاريخ السلفة ، ونظراً لأن المقبوضات تمثل مبالغ داخلة إلى المنشأة فتعتبر تدفقات نقدية داخلة كما يطلق على المدفوعات تعبير تدفقات نقدية خارجة لأنها تمثل مبالغ خارجة من المنشأة. وتهدف قائمة التدفقات النقدية إلى:

- توفير معلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية عن فترة محددة.
- توفير معلومات وفقاً للأساس النقدي عن الأنشطة الثلاثة (التشغيل ، الاستثمار ، التمويل).
- مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في:
 - أ- تقييم مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
 - ب- تقييم مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها ومقدرتها على توزيع أرباح ومدى حاجتها إلى تمويل خارجي .
 - ج- تقييم السيولة أي تحويل الأصول إلى نقدية وطول الفترة اللازمة لتوفير النقدية اللازمة لسداد الالتزامات.
 - د- اليسر المالي وهو يقيس مدى قدرة المنشأة على سداد ديونها ومقابلة مدفوعاتها عند الاستحقاق.

- طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية :

يتعين على كل منشأة أن تعرض قائمة التدفقات النقدية خلال الفترة متبوية إلى أنشطته التشغيلية والاستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون ملائمة لأعمالها مع التزام العرض بهذا التسلسل وإظهار إجمالي صافى التدفقات النقدية لكل نشاط على حدة. ويتم عرض قائمة التدفقات النقدية وفقاً لما يلي:

١- أنشطة التشغيل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية:

- يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناتج من أنشطة التشغيل مؤشراً رئيسياً على مدى قدرة عمليات المنشأة على توليد تدفقات نقدية كافية لإعادة سداد القروض والاحتفاظ بالمقدرة التشغيلية للمنشأة وسداد التوريعات على الأسهم واقتناء استثمارات جديدة بدون الحاجة إلى الالتجاء إلى مصادر خارجية للتمويل. وتعتبر المعلومات المستقاة من المكونات المحددة للتدفقات النقدية التاريخية للتشغيل مع المعلومات الأخرى مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية للتشغيل في المستقبل.

- تنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل أساساً عن طريق أنشطة توليد الإيراد الرئيسى للمنشأة ، وذلك فإنها تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافى الربح أو الخسارة.

والأمثلة على التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل هي:

(أ) المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات.

و (ب) المقبوضات النقدية من الاتاوات والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.

و (ج) المدفوعات النقدية للموردين سداداً لقيمة بضائع وخدمات.

و (د) المدفوعات النقدية إلى العاملين ونيابة عنهم.

و (هـ) المقبوضات والمدفوعات النقدية من / إلى منشأة التأمين عن الأقساط والمطالبات والاشتراكات السنوية والمزايا الأخرى.

و (و) المدفوعات النقدية أو استردادات ضرائب الدخل إلا إذا أمكن تحديد أنهما مرتبطتان بأنشطة التمويل والاستثمار على وجه الخصوص.

و (ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية من العقود المحفوظ بها لأغراض المضاربة أو المتاجرة.

قد ينشأ عن بعض المعاملات ربح أو خسارة مثل ما ينتج من بيع أصل

من الأصول الثابتة والذي يتم أخذه في الاعتبار عند تحديد صافي الربح

أو الخسارة ، ومع ذلك فإن التدفقات النقدية المتعلقة بمثل هذه المعاملات

تمثل تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار. أي أنه من وجهة نظر التدفقات

قد تحتفظ المنشأة بأسهم وسندات وقروض لأغراض التعامل أو

المتاجرة فيها ، وفي هذه الحالة فإنها تكون مماثلة للمخزون الذي يتم

اقتناؤه لإعادة بيعه . لذلك فإن التدفقات النقدية التي تنشأ من شراء أو بيع

الأوراق المالية التي يتم التعامل أو المتاجرة فيها يتم تبويبها على أنها

أنشطة تشغيل.

ويتم التوصل إلى الزيادة أو النقص في حسابات العملاء بطرح رصيد العملاء في بداية العام من رصيد العملاء في نهاية العام ، إذا كان هناك زيادة في رصيد العملاء فتطرح من صافي المبيعات ، أما إذا كان هناك نقص في رصيد العملاء فتضاف إلى صافي المبيعات.

ب- المدفوعات النقدية للموردين = تكلفة البضاعة المباعة + النقص في حسابات الموردين أو (-) الزيادة في حسابات الموردين + الزيادة في المخزون أو (-) النقص في المخزون.

ج- المصروفات الأخرى المدفوعة = مصروفات التشغيل + الزيادة في المصروفات المقدمة أو (-) النقص في المصروفات المقدمة (-) (الزيادة في المصروفات المستحقة أو + النقص في المصروفات المستحقة (-) الإهلاك .

د- المدفوعات النقدية للفوائد يتم تبويبها ضمن أنشطة التشغيل بالرغم من أنها مرتبطة بالقروض اللازمة لتمويل المنشأة ، ولا توجد حاجة لتحليل هذا البند لظهوره منفرداً بقائمة الدخل.

هـ- المدفوعات لضرائب الدخل = ضرائب الدخل + النقص في ضرائب الدخل المستحقة (-) الزيادة في ضرائب الدخل المستحقة.

و- إيرادات أخرى محصلة = إيرادات أوراق مالية وفوائد دائنة + إيرادات مقدمة (-) إيرادات مستحقة.

وبالمثل فإن الدفعات النقدية والقروض التي تمنحها المؤسسات المالية يتم تبويبها عادة كأنشطة تشغيل حيث إنها تتعلق بنشاط توليد الإيراد الرئيسي لهذه المنشأة.

ويمكن استخدام طريقتين للعرض للتوصل إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية نوجزها في الآتي:

١- الطريقة المباشرة للحصول على إجمالي التدفقات النقدية .

٢- طريقة العرض غير المباشرة.

١- الطريقة المباشرة :

تقوم الطريقة المباشرة على تعديل كل مفردة تشغيلية في قائمة الدخل (أساس الاستحقاق) إلى الأساس النقدي باستخدام التغيرات في المفردات في الميزانية العمومية المرتبطة بمفردة قائمة الدخل المطلوب تحويلها من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي. حيث يتم الإفصاح عن إجمالي عمليات المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود الأساسية أي أنها تبين المدفوعات النقدية المستخدمة في أنشطة التشغيل مطروحة من المتحصلات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل ويظهر صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام الطريقة المباشرة . ويتم استخراج التدفقات النقدية لكل عنصر من عناصر التشغيل على النحو التالي:

أ- المتحصلات النقدية من العملاء = صافي المبيعات + النقص في حسابات العملاء أو (-) الزيادة في حسابات العملاء.

مع ملاحظة أن وجود طريقة مباشرة أو غير مباشرة خاص بحساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية فقط، أما صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية فيتم حسابها بطريقة واحدة.

٢- أنشطة الاستثمار وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية:

- يعتبر الإفصاح المستقل للتدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار مهماً، حيث إن هذه التدفقات النقدية تمثل مدى الإنفاق الذي تم للحصول على أصول من أجل توليد دخل مستقبلي وتدفقات نقدية.

والأمثلة على التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار هي:

(أ) المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل. وتتضمن هذه المدفوعات ما يتعلق منها بتكاليف التطوير المرسلة وتكاليف الأصول الثابتة التي تم إنشاؤها بالموارد الذاتية.

و(ب) المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة والأصول غير

الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل.

و(ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أسهم أو سندات في منشآت أخرى

والحصص في الشركات المشتركة بخلاف المدفوعات لتلك الأوراق

المالية والتي تعتبر في حكم نفود النقدية، أو تلك التي تحفظ بها

لإغراض التعامل أو المناجزة فيها.

و(د) المقبوضات النقدية من بيع أسهم أو سندات بمشآت أخرى
والحصول في الشركات المشتركة بخلاف المقبوضات عن تلك
السندات

والتي تعتبر في حكم بنود النقدية وتلك التي يحتفظ بها لأغراض التعامل
أو المتاجرة فيها.

و(هـ) المدفوعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى بخلاف
المدفوعات النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية.
و(و) المقبوضات النقدية من تحصيل المدفوعات النقدية والقروض
الممنوحة لأطراف أخرى بخلاف المدفوعات النقدية والقروض الممنوحة
عن طريق المؤسسات المالية.

و(ز) المدفوعات النقدية لشراء عقود آجلة وعقود مستقبلية وعقود
اختيارية وعقود مقايضة ما لم تكن هذه العقود يحتفظ بها لأغراض
التعامل أو المتاجرة فيها، أو المدفوعات التي تبوب على أنها أنشطة
تمويلية

و(ح) المقبوضات النقدية من عقود آجلة وعقود مستقبلية وعقود
اختيارية وعقود مقايضة ما لم تكن هذه العقود يحتفظ بها لأغراض
التعامل أو المتاجرة فيها، أو المدفوعات التي تبوب على أنها أنشطة
تمويلية

عندما يتم المحاسبة عن العقود على أساس أنها تغطي مخاطر مركز
محدد فإن التدفقات النقدية لهذه العقود تبوب بنفس أسلوب تبويب
التدفقات النقدية للمركز الذي يتم تغطية مخاطره.

٣- أنشطة التمويل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية:

يُعتبر الإفصاح المستقل للتدفقات النقدية الناشئة من أنشطة التمويل مهماً لأنه يساعد على التنبؤ باحتياجات مقدمي رأس المال للمنشأة من التدفقات النقدية المستقبلية.

والأمثلة على التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة التمويل هي:
(أ) المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو أدوات الملكية الأخرى.

و(ب) المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المنشأة.

و(ج) المقبوضات النقدية من إصدار أدوات المديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة الأجل.

و(د) السداد النقدي للمبالغ المقترضة.

و(هـ) المدفوعات النقدية التي يدفعها المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بالتأجير التمويلي.

وتأخذ قائمة التدفقات النقدية الشكل التالي وفقاً لملحق المعيار

المحاسبى المصرى رقم (٣٥):

شركة س ص ع لمنتجات الألبان
قائمة التدفقات النقدية
السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

٤٩٨٠٢٧	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
٩٧٩١٣	النقدية المستلمة من مبيعات الألبان
(٤٦٠٨٣١)	النقدية المستلمة من مبيعات الماشية
(٢٣٨١٥)	النقدية المسددة للموردين والموظفين
١١١٢٩٤	النقدية المسددة لشراء الماشية
(٤٣١٩٤)	
٦٨١٠٠	ضرائب مدفوعة
	صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
(٦٨١٠٠)	التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
	مشتريات أصول ثابتة
	صافي التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
١٠٠٠٠	صافي الزيادة في النقدية
١٠٠٠٠	النقدية أول الفترة
	النقدية آخر الفترة

وفي مثال عملي نعرض قائمة التدفقات النقدية لشركة
الاسماعيلية الوطنية للصناعات الغذائية " فوديكو " في ٣١ ديسمبر
٢٠١١.

شركة الاسماعيلية الوطنية للصناعات الغذائية "فوديكو"
 منشأة في ظل قانون الاستثمار

قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المالية من اول يناير ٢٠١١ حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١١

السنة	٢٠١١
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	١٧٨٠٨١٦

صافي ربح (خسارة) الفترة طبقا لقائمة الدخل

١٤٢٤٧٦٣ (٢٨٧٧١٩٦)

تعديلات لتسوية صافي الارباح مع التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

١٥٩١٣٦٦ (١٩٠٧٩٩٤)
 اهلاك الاصول الثابتة
 ارباح بيع اصول ثابتة
 مدفوعات اصول اخرى

المخصصات المكونة

١٢٦٤٢٥ (٢٠٠٠٠٠)
 ارباح التشغيل قبل التغير في رأس المال العامل

٣١٠٢٩٠٠ (١١٥١٥٤٠)
 التغير في رأس المال العامل

(زيادة) او نقص المخزون

١١٤٨٤١٤ (١٧٨٠٨١٦)

(زيادة) او نقص ارصدة العملاء والمدينون والارصدة المدينة الاخرى

٤٦٩٨٣٨٢ (١٥٩٨٨٦٣)

(زيادة) او نقص حسابات الدائنين والحسابات الدائنة الاخرى

٤٥٧٤٩٣٤ ١٦٨٧٥٧٤

صافي النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل

١١٢٢٧٨٠٢ (٥٤٠٥٦٥)

التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار

مدفوعات شراء أصول ثابتة

متحصلات من بيع أصول ثابتة

(الزيادة) أو النقص في المشروعات تحت التنفيذ

صافي النقدية الناتجة من أنشطة الاستثمار

التدفقات النقدية من أنشطة التمويل

متحصلات من بنوك - حسابات دائنة

مقبوضات من اصدار اسهم رأس المال

مدفوعات عن اقتراض طويل الاجل

زيادة الاحتياطات

توزيعات الارباح المدفوعة

صافي النقدية الناتجة من أنشطة التمويل

صافي النقدية ومافى حكمها خلال الفترة

رصيد النقدية ومافى حكمها فى اول السنة المالية

رصيد النقدية ومافى حكمها فى نهاية السنة المالية

(٢٠٠٨٥١٤٨) (٢٣٦٢٨٥٤)

٥٢٢٥٠ ١٣٥٥٠٠

٦٣.٥٠٠٠ (١٤٨٥)

(١٣٧٢٧٨٩٨) (٢٢٢٨٨٣٩)

--- ٢٦١١٤٤

٦٠٠٠٠٠٠ ---

(٥٤٢٩٨٧٧٨) ---

٥٧٩٤٥٠ ---

(١١٩٦٨٠٠) ---

٥.٨٣٨٧٢ ٢٦١١٤٤

٢٥٨٣٧٧٦ (٢٥.٨٢٦٠)

١١١.٧٧٨ ٣٦٩٤٥٥٤

٣٦٩٤٥٥٤ ١١٨٦٢٩٤

=====

أسئلة وتطبيقات عملية

السؤال الأول :

اذكر مفهوم النشاط الزراعي ؟

السؤال الثاني :

أذكر بإيجاز مفهوم المنشآت الزراعية وأنواعها ؟

السؤال الثالث :

أكمل :

أ- تنقسم الميزانية إلى

ب- إجمالي الاستثمار = -

السؤال الرابع :

المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من الاختيارات التالية :

- تأخذ معادلة المركز المالي الشكل التالي :

- الخصوم - حقوق الملكية = الأصول.

- الأصول + حقوق الملكية = الخصوم.

- الأصول - الخصوم = حقوق الملكية.

- الأصول + الإيرادات = حقوق الملكية.

السؤال الخامس :

المطلوب إعداد الميزانية في ضوء البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الزراعية عن السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١ :

- مجموعة الأصول الحيوية ٢١٢٥٢٥ جنية.
- الأصول الثابتة ٧٣١٣٢٥ جنية.
- المخزون ٤١٤٧٥ جنية.
- العملاء والمدينون المتنوعون ٤٤٠٠٠ جنية.
- النقدية ٥٠٠٠ جنية.
- الموردون والدائنون المتنوعون ٨٢٩١١ جنية.
- رأس المال المصدر والمدفوع ٥٠٠٠٠٠ جنية.
- الارباح المرحلة ٤٠٠٠٠٠ جنية.
- التزامات طويلة الأجل ٥١٤١٤ جنية.

السؤال السادس :

قدرت قيمة العدد والأدوات وقطع الغيار بالمزرعة في ٢٠١٢/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠ جنية ، وعند إجراء الجرد الفعلي في ٢٠١٢/١٢/٣٠ قدرت هذه العدد والأدوات بمبلغ ٢٩٠٠ جنية ، هذا وقد تم شراء عدد وأدوات خلال السنة بمبلغ ٥٠٠٠ جنية ، والمطلوب حساب قيمة الإهلاك لعام ٢٠١٢ باستخدام طريقة إعادة التقدير السنوي.

السؤال السابع :

عند شرائك ماكينة جديدة لمصنعك أخبرك البائع أنه بعد خمس سنوات سوف ينتهي عمر الماكينة الإنتاجي ، إلا أنه يمكنك بيعها بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه. كذلك فإن الشركة المصنعة تقدر الإهلاك السنوي بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه. المطلوب حساب ثمن شراء الماكينة. (طريقة الخط المستقيم).

السؤال الثامن:

بفرض أن منشأة الياسمين اشترت آلة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ، ويقدر العمر الإنتاجي لهذه الآلة بست سنوات وتقدر القيمة التخريدية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه. المطلوب حساب قيمة قسط الإهلاك السنوي باستخدام طريقة الخط المستقيم.

السؤال التاسع :

يرغب أحد العملاء في شراء آلة جديدة يبلغ سعرها ٩٠٠٠٠ جنيه وتنفد سنوياً ٧٥٠٠ جنيه من قيمتها نتيجة الاستعمال. إذا كانت قيمة الآلة وهي خردة ١٥٠٠٠ جنيه ، كم عمرها الإنتاجي؟ (طريقة الخط المستقيم).

السؤال العاشر:

بفرض أن تكلفة حظائر المواشي لمزرعة ما ٩٠٠٠٠ جنيه ،
وأن قيمتها كخردة ١٥٠٠٠ جنيه ، وقدر عمرها الإنتاجي ١٠
سنوات. المطلوب حساب قيمة قسط الإهلاك السنوي. (طريقة الخط
المستقيم).

السؤال الحادي عشر:

كانت تكلفة أحد الأجهزة في أحد الشركات حالة شرائه جديداً
٦٠٠٠ جنيه ، وبافتراض أن يظل مفيداً لمدة خمس سنوات ، وإهلاك
سنوي يبلغ ٦٠٠ جنيه. المطلوب حساب قيمته كخردة؟ (طريقة الخط
المستقيم).

السؤال الثاني عشر:

إذا كانت قيمة أصل ثابت ٦٠٠٠٠ جنيه ، وقدر معدل إهلاكه
السنوي ٣٠٪. المطلوب حساب قيمة الإهلاك وقيمة الأصل سنوياً
باستخدام طريقة القسط المتناقص بافتراض أن العمر الإنتاجي له يبلغ
ثلاث سنوات.

السؤال الثالث عشر:

اشترى مزارع آلة زراعية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، فإذا علمت أن
عمرها الإنتاجي المتوقع هو ٦ سنوات ، وأن قيمتها كخردة تقدر
بحوالي ٣٥٦٠ جنيه. المطلوب حساب قيمة الآلة في كل سنة باستخدام
طريقة مجموع النسب المئوية.

السؤال الرابع عشر:

عرف قائمة الدخل ؟

السؤال الخامس عشر:

- ينتج صافى الربح من زيادة :

- الاصول على حقوق الملكية.
- الإيرادات على المصروفات.
- المصروفات على الإيرادات.
- حقوق الملكية على المصروفات.

السؤال السادس عشر:

المطلوب تحديد ربح الفترة فى ضوء البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى منشآت إنتاج الألبان عن السنة المنتهية فى ٢٠١٢/١٢/٣١ :

- القيمة العادلة لإنتاج اللبن ٢٥٩١٢٠ جنيه.
- الأرباح الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة لقطاعات الألبان ١٩٩٦٥ جنيه.
- المخزون المستخدم ٦٨٧٦٢ جنيه.
- تكاليف العمالة ٦٣٦٤٢ جنيه.
- مصروف الإهلاك ٧٦٢٥ جنيه.
- مصروفات التشغيل الأخرى ٩٨٥٤٦ جنيه.
- ضريبة الدخل ٢١٥٩٧ جنيه.

الوحدة التعليمية السادسة (*) دراسات الجدوى فى المنشآت الزراعية

الأهداف التعليمية :

تستهدف هذه الوحدة بيان مفهوم دراسة الجدوى وأهميتها وأهدافها (*)، دراسة وتحليل الجدوى التمهيدية والجدوى التفصيلية ، مناقشة الجدوى الاقتصادية للمشاريع الزراعية ، عرض نموذج دراسة الجدوى الاقتصادية لمشروع صغير ، وبعض الأمثلة العملية لدراسات جدوى المشروعات الزراعية. ومن ثم سوف نتطرق فى هذه الوحدة إلى:

- أولاً : مفهوم دراسة الجدوى الاقتصادية.
- ثانياً : أهمية دراسة الجدوى الاقتصادية.
- ثالثاً : أهداف دراسة الجدوى الاقتصادية.
- رابعاً : دراسة الجدوى التمهيدية والجدوى التفصيلية.
- خامساً : دراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع الزراعية.
- سادساً : نموذج دراسة الجدوى الاقتصادية لمشروع صغير.
- سابعاً : أمثلة لدراسات جدوى المشروعات الزراعية.

(*) المراجع الأساسى :

د. أحمد عبدالرحيم زردق ، د. محمد سعيد بسيونى ، "مبادئ دراسات الجدوى الاقتصادية"، برنامج محاسبة البنوك والبنورصات ، الفصل الدراسى الثانى ، كلية التجارة - جامعة بنها ، ٢٠١١ .

مقدمة :

يعتبر علم دراسات جدوى المشاريع الاقتصادية علماً معقداً ومتشابكاً ، ويقصد بكلمة الجدوى بالنسبة للمشاريع الاقتصادية الفائدة أو العائد المتوقع حدوثه من المشروع ، وقد يكون هذا العائد مادياً أى ربحاً والذي سوف يعود على صاحب المشروع ، وقد يكون اجتماعياً وهو الفائدة التى سوف تعود على المجتمع جراء القيام بالمشروع مثل : إشباع حاجة لدى المجتمع ، تشغيل عدد من العمال كحل لمشاكل البطالة أو تلبية احتياجات السوق المحلية من سلعة أو خدمة معينة.

إن قرار الاستثمار يعتبر من أهم القرارات الاقتصادية وأخطرها ، وذلك لارتباطه بالعديد من المتغيرات الاقتصادية الصعب التنبؤ بسلوكها. لذا لا بد من القيام بدراسة الجدوى التى تعتبر كسلسلة متتابعة ومتكاملة من الدراسات التى تساعد على اختيار القرار الاستثمارى المناسب. هذه الدراسة تتجلى أهميتها فى تجنب المستثمر من الإنزلاق إلى المخاطر ، وتحمل الخسائر ، كما أنها تساعد فى الوصول إلى أفضل تخصيص ممكن للموارد الاقتصادية التى تنصف بالندرة النسبية. وتساعد أيضاً فى معرفة التغيرات الاقتصادية والسياسية والقانونية المتوقع حدوثها خلال العمر الافتراضى للمشروع.

أولاً : مفهوم دراسة الجدوى الاقتصادية :

هناك عدة تعاريف لدراسة الجدوى نذكر منها:

١- دراسة الجدوى الاقتصادية هي "أداة علمية تُستخدم لترشيد القرارات الاستثمارية الجديدة أو لتقييم قرارات سبق اتخاذها، أو القيام بمفاضلة بين البدائل المتاحة وذلك على أسس فنية ، مالية وعلى ضوء معطيات محددة تتصل بموقع المشروع ، تكاليف التشغيل ، طاقات التشغيل، الإيرادات ، نمط التكنولوجيا المستعملة واليد العاملة الموظفة". من هذا التعريف يتضح لنا:

- أن دراسة الجدوى تتصف بأنها طريقة علمية تتصف بالابتعاد عن العشوائية في القرارات.

- أن دراسة الجدوى تستند على أسس وركائز تستوجب دراسات واقعية. لكن هذا التعريف لا يذكر فيه إمكانية التخلي عن المشروع كلية ، في حالة ما إذا كانت الدراسات غير موثوقة.

٢- يقصد بدراسة الجدوى الاقتصادية "مجموعة الاختبارات والتقديرات التي يتم إعدادها بغية الحكم على صلاحية المشروع الاستثماري المقترح، أو القرار الاستثماري وذلك على ضوء توقعات التكاليف والفوائد المباشرة وغير مباشرة ، وذلك طوال العمر الافتراضي للمشروع". من خلال هذا التعريف يتضح لنا:

أن دراسة الجدوى تستند إلى جملة من الاختبارات والتقديرات (القياسات) وإلى نفقات وإيرادات متوقعة. ولكن هذا التعريف لم يورد فيه نوعية القياسات الواجب القيام بها ، إضافة إلى إغفال عدم ذكر قبول المشروع أو القرار الاستثماري في حالة ما إذا كانت الدراسة غير إيجابية.

٣- يقصد بدراسة الجدوى أنها "سلسلة من الدراسات التي تقوم على افتراضات معينة وأهداف محددة تؤدي إلى اتخاذ الموقف النهائي بقبول المشروع أو برفضه وذلك اعتماداً على مجموعة من المعايير التي تنطلق من مبدأ التكلفة بغية التعرف على قدرة المشروع في بلوغ الأهداف المنشأ من أجلها". من هذا التعريف نستنتج أن:

- دراسات الجدوى عبارة عن حلقات متصلة تهدف إلى قبول المشروع أو رفضه.

- ارتكاز الدراسة على تقييم التكاليف ومقارنتها بالإيرادات ، وهذا من أجل التعرف على صلاحية المشروع.

لكن هذا التعريف أهمل عناصر دراسة الجدوى (التسويقية، المالية،).

ثانياً : أهمية دراسة الجدوى الاقتصادية:

يمكن تلخيص أهمية دراسة الجدوى فيما يلي:

١- أهمية دراسة الجدوى بالنسبة للمستثمر الفرد :

لدراسة الجدوى أهمية كبرى وبالغة بالنسبة للمستثمر الفرد وذلك

لأسباب التالية :

- ضخامة المبالغ المستثمرة في بعض الأحيان ، كالمشروعات الصناعية الضخمة.

- البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المشروعات الاستثمارية ، والتي تحمل فى كثير من الأحيان متغيرات متعددة ومتنوعة تؤكد وجود عنصر المخاطرة وعدم اليقين فى تلك البيئة الاقتصادية. لذا لابد من القيام بدراسة الجدوى ، لأنها تحقق للفرد المستثمر ما يلى :

- تبين مدى وجود فرص استثمارية أو أفكار جديدة تستحق المزيد من الدراسة التفصيلية.

- على ضوء نتائج دراسات الجدوى يمكن للمستثمر الفرد أن يفاضل بين الفرص الاستثمارية المتاحة لديه وترتيبها.

- نتائج دراسات الجدوى تعتبر كمرشد للمستثمر الفرد ، والذي يمكنه إتباعه خلال مراحل تنفيذ المشروع ، بحيث يمكن الرجوع إليه فى مختلف مراحل التنفيذ.

٢- أهمية دراسة الجدوى بالنسبة للمؤسسة :

إن أهمية دراسة الجدوى بالنسبة للمؤسسة تتجلى فيما يلى :

- تعتبر دراسة الجدوى الأساس فى عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بإقامة المشروع كسواء الأراضى ، إقامة المباني ، توريد الآلات والمعدات ، وكل ما يلزم من دراسات وإجراءات وعقود وقرارات تنفيذية.

- إظهار مدى قدرة المشروع على تحقيق الأهداف التى يقوم من أجلها ، بحيث أن إقامة المشروع ليس هدفاً فى حد ذاته ، وإنما هو بغرض الحصول على منافع مادية معينة للمؤسسة.

- مساهمة الدراسة فى تحديد المصادر المناسبة لتمويل الاحتياجات الخاصة بالمشروع ، ومدى توفرها وقدرتها على تزويد المشروع بالأموال عند الحاجة إليها ، وإلى حد ما سوف يتحقق العائد من وراء استثمار هذه الأموال.

٣- تساهم دراسة الجدوى الاقتصادية فى حل المشكلة العامة للندرة النسبية فى الموارد وذلك لمواجهة الاحتياجات المتزايدة لأفراد المجتمع.

ثالثاً : أهداف دراسة الجدوى الاقتصادية :

١- الهدف العام :
دراسة الجدوى تهدف فى إطارها العام إلى تقرير أفضلية القيام بالاستثمار فى المشروع المقترح من عدمه.

٢- الأهداف الفرعية :

من أهم الأهداف الرئيسية لدراسة الجدوى نجد:

- أ- تحديد الفرص المتاحة والبديلة للاستثمار.
- ب- وضع أساليب وأنماط مبتكرة لتقييم المشروعات وتطويرها ، وذلك لمراعاة اقتصاديات دراسات الجدوى ، أو جدوى دراسة الجدوى بمعنى أن دراسة الجدوى هى دراسة اقتصادية لا يتعين الإشراف فيها.
- ج- تعميق المفاهيم الخاصة بجميع النواحي الأساسية للمشروعات سواء كانت من الناحية التكنولوجية ، الفنية ، أو المالية وحتى الاقتصادية.
- د- التركيز على الدراسة التسويقية والأساليب المتطورة المستعملة فى تحديد اختيار أنواع التقنيات المستخدمة فى المشروعات.

- هـ- تحديد إمكانية توفير الخطط والبرامج التوسعية للصناعات القائمة.
- و- تحديد الآثار الاقتصادية للمقترحات الاستثمارية والآثار التبادلية بين تلك المقترحات والاقتصاد ومستوياته المختلفة إقليمياً ودولياً. ومنه إبراز تلك المشروعات من خلال دورها في التأثير في اتجاهات السياسة الاقتصادية، المحلية والعالمية ودرجة التأثير بها.

رابعاً : دراسة الجدوى التمهيدية والجدوى التفصيلية :

بعد التوصل إلى فكرة مشروع معين ، تجرى دراسة جدوى مبدئية أو تمهيدية والتي قد يقوم بها المستثمر بنفسه ، أو قد توكل إلى مكاتب الدراسات المتخصصة والتي لديها الخبرة الكافية فى هذا المجال، فالمعلومات التي تنتجها دراسة الجدوى التمهيدية أو المبدئية إلى توضيحها هي:

- مدى الحاجة إلى منتجات المشروع وذلك ما يتطلب وصف السوق ، أى القيام بعملية تقدير الاستهلاك الحالى واتجاهاته والأسعار السائدة فى السوق ، إضافة إلى تحديد أذواق المستهلكين.
- مدى توافر عوامل الإنتاج الأساسية وهذا ما يتطلب دراسة للخامات التي سيحتاجها المشروع وذلك من حيث مدى توافرها باستمرار ومدى جودتها، بالإضافة إلى العمالة التي سيعتمد عليها المشروع وذلك من حيث كفاءتها ومستوى الأجور.
- تقدير حجم الاستثمار المطلوب وتكلفة التشغيل.
- تقدير الأرباح الصافية المتوقعة من المشروع.

- إعداد ملخص عن المشاكل التي يمكن أن يتعرض لها المشروع، وأنواع المخاطر التي يمكن أن يواجهها المشروع.

- تقدير تكاليف الدراسة التفصيلية للمشروع.

أما دراسة الجدوى التفصيلية فيقصد بها "دراسة المشروع الاستثماري من جميع النواحي الفنية والتسويقية المالية والتي يتم على أساسها اتخاذ قرار تنفيذ المشروع". وتتم دراسة الجدوى عادة من قبل مكاتب استشارية متخصصة أو من قبل موردى الآلات والمعدات الذين لديهم الخبرة الكافية، ومنه فالنواحي التي تنطرق لها دراسة الجدوى التفصيلية هي:

القانونية:

ونقصد بها مدى توافق المشروع مع قوانين وتشريعات الاستثمار في الدولة المراد الاستثمار فيها.

التسويقية:

ونقصد بها التطرق إلى ظروف العرض والطلب السائدة في السوق ومستويات الأسعار السائدة فيه.

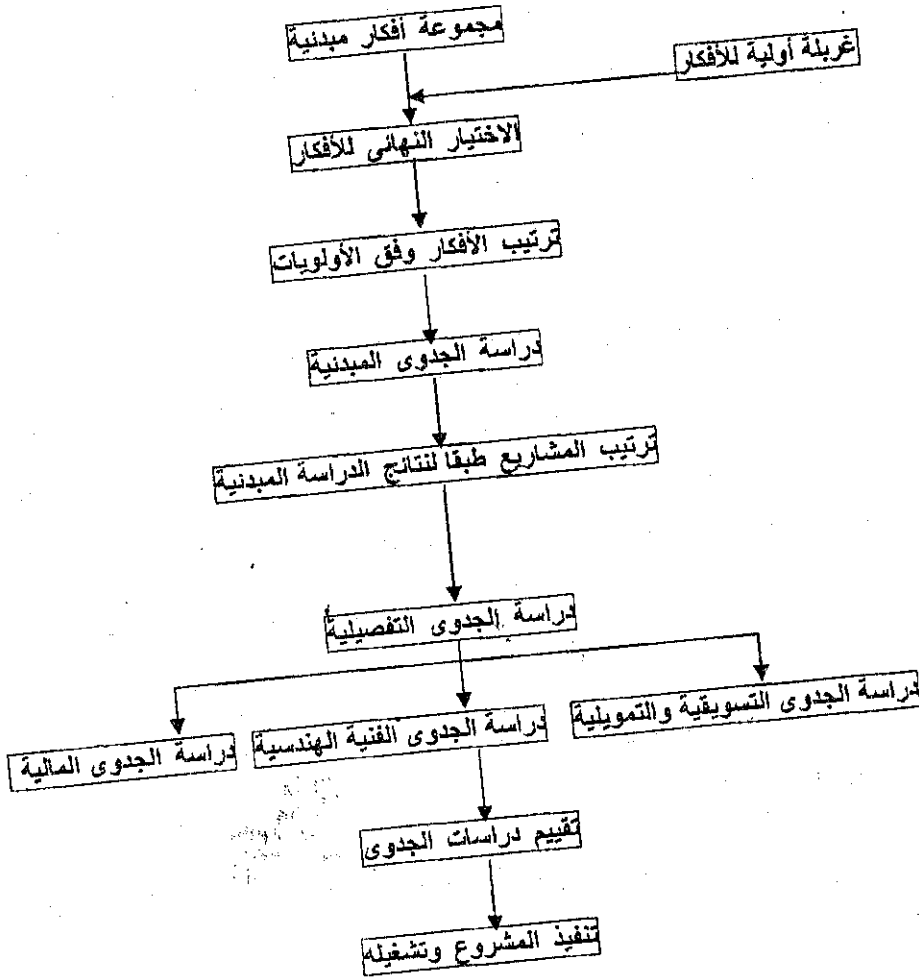
الفنية:

ونقصد بها مدى إمكانية تنفيذ المشروع من ناحية تحديد موقع المشروع ، ومدى ملائمة مساحة الأرض لإقامة مباني الإنتاج والتخزين وتسلسل العمليات الإنتاجية والترتيب الداخلى للآلات.

المالية:

وهي عبارة عن ترجمة للدراسة التسويقية والفنية إلى تقديرات مالية، وهي تشمل على التكاليف الاستثمارية وتكاليف التشغيل وإيرادات المشروع على مدى عمره الافتراضي. لذا فإن مراحل تنفيذ المشروع الاستثماري يمكن التعبير عنها بالشكل التالي:

مراحل تنفيذ المشروع



خامساً : دراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع الزراعية :

- ١- إعداد الدراسات الخاصة بالمشاريع الزراعية لتحديد دراسة الجدوى الاقتصادية من المشروع .
- ٢- تحديد أنواع المشاريع الزراعية التي يمكن تنفيذها :
 - أ- مشاريع كبيرة المساحة.
 - ب- مشاريع متوسطة المساحة.
 - ج- مشاريع صغيرة المساحة.
- ٣- نوعية المشاريع:
 - زراعات فاكهة.
 - زراعات خضروات.
 - زراعات زينة (نباتات، تربية) تشمل:
 - أ إنشاء المشاتل.
 - ب إنشاء مزارع للأزهار المقصوفة للتصدير.
 - ج- إنشاء مزارع للأوراق المقطوفة لاستعمالها في التنسيق.
 - د- إنتاج نباتات عصارية وشوكية للتصدير وللإستهلاك المحلي.
- ٤- تقديم الدراسات الخاصة بالمشروع:
 - الأهداف.
 - التنفيذ.
 - التكلفة التقريبية.
 - الإيرادات.
 - العائد السنوى.

سادساً : نموذج دراسة الجدوى الاقتصادية لمشروع صغير :

اسم مقدم الطلب:
اسم المشروع ونوعه:

١ - البيانات الشخصية

أ/١ : بيانات صاحب المشروع :

الاسم :
العنوان :
رقم الهوية :
محل ورقم القيد :
مكان وتاريخ الميلاد :
رقم الهاتف :
الموئل :

ب/١ : بيانات الشركاء (إن وجد).

الشريك الثاني :
الموئل :
الشريك الثالث :
الموئل :
الشريك الرابع :
الموئل :

ج/١ : ما هي الخبرات أو المؤهلات التي تمتلكها أنت وشركاؤك؟
أذكر الأعمال السابقة لكل شريك لتجاح مشروعك :

٢- بيانات المشروع

٢/١ : نوع النشاط (صناعى ، زراعى ، خدمى ، سياحى ، غذائى ، تجارى ، أخرى)

.....
.....
..... : موقع المشروع :
..... : المحافظة :
..... : المنطقة/القرية :
.....

٢/ب : فكرة عن المشروع

.....
.....
.....

٣ - بيانات الدراسة التسويقية

٣/١ : ما هى القنوات المقترحة لمنتجاتك (مكان وطرق التوزيع)؟

.....
.....
.....

٣/ب : المنافسون والمشروعات المشابهة:

.....
.....
.....

٣/ج : ما هى المزايا التنافسية لمنتجاتك او خدماتك:

.....
.....
.....

٣/د : ما هو إجمالى مبيعاتك (إيراداتك) السنوية بعد حصولك على القرض:

أنواع المنتجات	الوحدة	سعر بيع الوحدة	الكمية	إجمالى القيمة
إجمالى مبيعاتك السنوية المتوقعة (الإيرادات)				

٤- الدراسة الإنتاجية

١/٤ : موقف المشروع حالياً :

- مشروع جديد (تأسيس)
- مشروع قائم ويحتاج لتوسعة

٢/٤ : وصف الدورة الإنتاجية:

صف الدورة الإنتاجية منذ بدء شرائك للمواد الأولية حتى حصولك على قيمة مبيعاتك ، مع ذكر الزمن اللازم لهذه الفترة:

.....
.....

الزمن اللازم لدورة تشغيل بالشهور شهر.
في حالة المشروعات التجارية وصف الدورة البيعية والشرائية.

٣/٤ : المكان :

مدى توفر المكان (إيجار/ تملك) : المساحة: م ٢
إذا كان المكان تملك : قيمة الأرض: قيمة البناء:
إذا كان المكان إيجار : قيمة الإيجار السنوى:

٤/٤ : الآلات والمعدات:

البيان	العدد	قيمة الوحدة	الإجمالي

* في المشروعات الخدمية يمكن تصنيف الأثاث والمفروشات مع الآلات والمعدات.

٥/٤ : ما قيمة الأصول الأخرى في المشروع:

وسائل النقل والانتقال :

اثاث و مفروشات :

مصاريف تأسيس ولإدارة :

٤/و : الرواتب والأجور السنوية

[illegible]

٤/ى : المواد الأولية السنوية

٤/ى : المواد الأولية السنوية			
البيان	الوحدة	تكلفة الوحدة	الكمية
			إجمالي القيمة

أذكر نسبة فاقد المواد الأولية %

تحت إشراف : (تحسب حسب قوانين البلد).

أذكر نسبة فاقد المواد الأولية %

ملاحظات عامة حول التامينات الاجتماعية : (تحسب حسب قوانين البلد).

٤/ل : المصاريف الإنتاجية

٤/ح : المصاريف الإدارية والعامة

٥- بيانات الدراسة المالية

التكاليف الرأسمالية الكلية للمشروع.

- الأصول الثابتة.
- رأس المال العامل.
- توزيع التكاليف الرأسمالية.
- مصدر التمويل.
- توزيع استثمارات قيمة القرض المقترح.
- تكاليف التشغيل والتدفق النقدي.
- عناصر الإهلاك السنوي.
- مؤشرات الربحية.
- ملاحظات ونقاط أخرى (لم تعرض سابقاً).

سابعاً : أمثلة لدراسات جدوى المشروعات الزراعية :

- ١- دراسة جدوى مشروع مشتل نباتات زينة وشتلات فاكهة.
 - ٢- دراسة جدوى مشروع تجميع وتصنيع المخلفات الزراعية.
 - ٣- دراسة جدوى مشروع تشغيل سراتة الأرز.
 - ٤- دراسة جدوى مشروع تشغيل ماكينة تقطيع قش الأرز وخطب الذرة.
 - ٥- دراسة جدوى مشروع مقطورة جرار زراعي بنظام التأجير.
- وسوف نتناول بعض من هذه الأمثلة كما يلي :

١- دراسة جدوى مشروع مشتل نباتات زينة و شتلات فاكهة :

التكاليف الاستثمارية :

رأس المال الثابت	
ماكينة تقليم	18500 ج
وحدة ري	15000 ج
عزائفة	6000 ج
إجمالي رأس المال الثابت	39500 ج
رأس المال العامل لفترة 6 شهور	
مستلزمات ، عمالة ، أخرى	10500 ج
إجمالي رأس المال العامل	10500 ج
إجمالي التكاليف الاستثمارية	50000 جنيه

الهيكل التمويلي :

- قيمة القرض : ٥٠٠٠٠ جنيه
- مدة القرض : ٣,٥ سنة منها نصف سنة سماح ، و السداد على ١٢ قسط ربع سنوي بفائدة ٩ % سنوي
- قيمة فائدة السماح في فترة السماح : ١١٢٥ جنيه (ترسمل مع قيمة القرض)
- قيمة فائدة القسط الربع سنوي : ٦٢٣ جنيه (٢٤٩٢ ج / سنة)
- قيمة القسط (من أصل الدين) : ٤٣٦٠ جنيه
- قيمة القسط الربع سنوي المتساوي : ٤٨٨٤ جنيه

التكاليف السنوية :

مستلزمات التشغيل	ج 10000
عمالة (2 * 250 ج + 12 شهر * 3 * 7 ج / يوم * 120 يوم)	ج 8520
كهرباء ، وفود	ج 300
صيانة	ج 500
إيجار	ج 1200
تقنيات	ج 480
الإجمالي	ج 21000
أهلاك	ج 2765
فوائد القرض	ج 2492
الإجمالي	ج 5257
إجمالي التكاليف السنوية	ج 26257

(قسط الأهلاك السنوى ٢٧٦٥ جنيه ، بعد استئزال القيمة المتبقية بنسبة ٣٠ %)
إجمالي الإيرادات السنوية = ٣٧٥٠٠ جنيه

- (٥٠٠٠ شتلة فاكهة * متوسط ثمن الشتلة ١,٥ جنيه = ٧٥٠٠ جنيه)
 - (٣٠٠٠٠ شتلة زينة * متوسط ثمن الشتلة ١ جنيه = ٣٠٠٠٠ جنيه)
- المؤشرات الاقتصادية:

- صافي الربح السنوى = ٣٦٢٥٧ - ٣٧٥٠٠ = ١١٢٤٣ جنيه
- صافي التدفق السنوى = ١١٢٤٣ + ٢٧٦٥ + ٢٤٩٢ = ١٦٥٠٠ جنيه
- فترة استرداد القرض النظرية = ٣ سنة و شهر
- العائد على الاستثمار = ٣٣ %
- معدل العائد الداخلى ٣٠,٧٤ %

٢- دراسة جدوى مشروع تجميع وتصنيع المخلفات الزراعية (فى سوريا) :

نبذة عن المشروع :

يُندرج المشروع ضمن المشروعات الزراعية البيئية ، ويهدف إلى تجميع وتصنيع المخلفات الزراعية (بقايا الحصاد ، ومخلفات التصنيع الزراعى ، ومخلفات الفواكه والخضار...) ، وتحويلها إلى أعلاف.

يتضمن ملخص دراسة الجدوى :

- دراسة تسويقية.

- دراسة فنية.

- دراسة مالية.

أولاً: الدراسة التسويقية :

المنتج وجودته :

أثبتت التجارب أن استخدام المخلفات الزراعية بعد رفع قيمتها الغذائية يؤدي دوراً هاماً فى زيادة الإنتاجية الحيوانية دون أى تأثيرات سلبية ، كما أنه يساهم فى تنظيف البيئة من هذه المخلفات التى يتم حرقها أو إعادة حرارتها مع الأرض. كما تلعب تغذية الحيوان الزراعى دوراً مهماً وأساسياً فى تطوير الثروة الحيوانية وتنميتها ، وهى تشكل نحو ٧٠% من مجموعة العوامل المؤثرة فى تكلفة الإنتاج ، اذا سيقوم المشروع بمعالجة المخلفات الزراعية وإنتاج الأعلاف الجاهزة للحيوانات كالكسلاج والكبسولات والقوالب العلفية بمحتوى غذائى عالى يساهم فى زيادة إنتاجيتها.

دراسة الطلب :

تمتلك سوريا أعداداً كبيرة من الثروة الحيوانية ، قدرت في عام ٢٠٠٩ بنحو ٢١ مليون رأس ، تنتمي لخمس أنواع حيوانية:

- أغنام: ١٨٣٣٦ ألف رأس.

- ماعز: ١٥٠٨ ألف رأس.

- أبقار: ١٠٨٥ ألف رأس.

- إبل: ٣٢٤٩٤ رأس.

- جاموس: ٥٩١٠ رأس.

- إضافة إلى أعداد أخرى من الفصيلة الخيلية والدواجن. مما يجعل عملية تأمين الأعلاف اللازمة لها أحد الأهداف الأساسية لعملية تنمية هذه الثروة الحيوانية في سوريا ، فقد استوردت سوريا في عام ٢٠٠٩ نحو ١٠٠٠ ألف طن من الذرة الصفراء ، و ٦٠٠ ألف طن من كسبة الصويا ، و ١٥٠٠ ألف طن من الشعير.

دراسة العرض :

تقدر كمية المخلفات الزراعية غير المستخدمة في سوريا بنحو ٣,٥ مليون طن ، عدا مخلفات الصناعات الغذائية غير المستخدمة ، وإن ما يستخدم من هذه المخلفات يستغل بشكله التقليدي دون تحسين. بينما توفر الموارد العلفية المحلية بكل أنواعها نحو ٨٠٨٨ ألف طن فقط من الأعلاف.

الفجوة بين الطلب والعرض :

بلغ العجز فى الميزان العلفى فى عام ٢٠٠٩ نحو ٢٢٨١ ألف طن من المادة الجافة ، إضافة لفقر الموارد الموجودة بالطاقة الاستقلابية وبمحتواها من البروتين المهضوم ، مما يؤكد وجود فجوة كبيرة تحتم علينا البحث عن مصادر بديلة ورخيصة للأعلاف وأهمها تصنيع المخلفات الزراعية المتوافرة.

المنافسة والمنافسون :

لا يوجد منافسة حقيقية فى هذا المجال ، فما يتم تصنيعه يتم بورشات محلية صغيرة وبإنتاج قليل ، وبدون مهنية.

استراتيجيات البيع والتوزيع :

- الأسواق المحلية :

١٠٠% من الإنتاج عن طريق البيع من المعمل عن طريق منافذ البيع المباشر ، أو التوزيع إلى الجمعيات الفلاحية بحسب الطلب ، أو عن طريق فروع المصارف وبخاصة الزراعى الواسع الانتشار (١١٥ فرع) ، أو الطلبيات إلى كل المحافظات.

- الأسواق الإقليمية : فى مرحلة لاحقة.

الفرص والتحديات ونقاط القوة ونقاط الضعف :

أ الفرص ونقاط القوة :

- سيساهم المشروع فى مساعدة مربى الحيوانات الزراعية على إيجاد مصادر علفية لحيواناتهم على مدار العام وبأسعار رخيصة نسبياً ، وبمواصفات قياسية.

- سيساهم المشروع فى تنظيف البيئة من المخلفات التى تُترك فى الأرض وتتعرض للتعفن وتُصدر الروائح المزعجة ، أو يتم حرقها وتلويث الجو بدخانها.

- سيعتمد المشروع على آلات حديثة متطورة ، وعلى أفضل الطرق لمعالجة المخلفات.

- الطلاب المتزايد على الأعلاف.

ب التهديدات ونقاط الضعف :

- سرعة عطب المواد.

- منافسة الأعلاف الموجودة فى السوق المحلية.

- قلة خبرة المربين بهذا النوع من الأعلاف مما يستدعى حملة إعلانية واسعة للترويج عن المنتج.

إيرادات المشروع :

بلغ إجمالى المخلفات الزراعية غير المستثمرة لعام ٢٠٠٩ نحو ٦٠٨٥ ألف طن ، بينما كان الإنتاج الكلى من هذه المخلفات ١٩٥٦٣ ألف طن ، والذى يتم استثماره منها يكون بطرق بدائية ودون تحسينه ، وهنا فإن المتوقع تصنيعه من هذه الكميات فى المرحلة الأولى هو ما يعادل ١٠٠٠٠ ألف طن بسعر ١٥ ل.س/كج ، أى ستكون الإيرادات $1000000 \times 15 = 15000000$ ل.س.

ثانياً: الدراسة الفنية :

الوصف الفنى للمشروع :

الموقع :

سيقام المشروع فى المنطقة الوسطى لقربها من جميع المحافظات وتوافر شبكة طرق جيدة تربطها بباقي المحافظات ولتوفير

الوقت والتكاليف، حيث من المقترح إقامة ١٥ مركزاً لجمع المخلفات
توزع في أهم المناطق الزراعية في سوريا.
ب- الأرض والبناء: (٣٥٠٠٠٠٠٠ ل.س)

يخصص للوحدة الواحدة من الوحدات الـ ١٥ نحو
١٠٠٠ م^٢ من الأرض بقيمة ٥٠٠٠٠٠ ل.س ، و ٥٠٠ م^٢ من
المباني بتكلفة ١٠٠٠٠٠٠ ل.س ، وللمصنع الأساسى ٢٠٠٠ م^٢
مساحة من البناء بكلفة ٢٠٠٠٠٠٠ ل.س.
ج- الآلات والمعدات: (١٥٠٠٠٠٠٠ ل.س ، منشأ أوروبى غربى)

، ويضم المشروع ما يلى:

- ثلاث وحدات لتصنيع الأعلاف: كل وحدة يلزمها مساحة من
الأرض بحدود ٥٠٠ م^٢ فيها مصدر كهرباء وماء وتتكون الوحدة
من:

- فرامة مخلفات قاسية جافة وخشنة عدد ٥.
- فرامة مخلفات جافة ناعمة عدد ٥.
- خلاط أفقى سعة ٥٠٠ كج عدد ١٠.
- خزان مolas سعة ٥ طن عدد ٥.
- مكبس هيدروليك سعة ١٠ قطع مع قوالب علفية وزن القالب بحدود
٥ كج عدد ٥.
- قوالب معدنية متحركة مع المكابس عدد ٥٠.
- ميزان نابضى سعة ٢٠٠ كج عدد ٥.
- سطل توتياء عدد ١٠٠.
- معول (رفش) عدد ٥٠.
- خط السيلاج عدد ١.

- خط الكبسولات العلفية عدد ١.
- خط التعبئة والتغليف عدد ١.
- مولد الكهرباء عدد ١.
- معدات مخبر لفحص الأعلاف الناتجة وتحديد محتواها من المواد الغذائية.

د- وسائل النقل: (١٦٠٠٠٠٠٠٠ ل.س):

وتشمل سيارات شاحنة متعددة لجمع بقايا المحاصيل من المراكز للمعمل

وتوزيع الإنتاج.

هـ- المفروشات: (٥٠٠٠٠٠ ل.س)

و- نفقات التأسيس: (٣٥٠٠٠٠٠ ل.س)

ل- المستلزمات السلعية: (٥٠٠٠٠٠٠٠ ل.س)

ز- المواد الأولية: (٤٠٠٠٠٠٠٠ ل.س) وتشمل:

- مواد تصنيع البلوكات : شعير مجروش - نخالة قمح - مخلف زراعي جاف ومفروم - مولا - يوريا - ملح طعام - جبصين - أسمنت - معادن وفيتامينات.

- مستلزمات معاملة الأتبان باليوريا وتحويلها لكبسولات: يوريا - رقائق بولي بروبولين سماكة ٢٠٠ ميكرون - مرشات - براميل بلاستيك - ميزان قرصى الكبسولات الفارغة...

- مستلزمات تصنيع السيلاج: رقائق بولي بروبولين سماكة ٢٠٠ ميكرون - كربونات الكالسيوم - مولا - يوريا.

- مستلزمات سلعية أخرى: (كهرباء - مياه - وقود) = (١٠٠٠٠٠٠٠ ل.س).

ج- مستلزمات خدمية : (صيانة، بريد وهاتف، وإعلان...) =
(١٠٠٠٠٠٠ ل.س.)

ع- الهيكل الإداري والتنظيمي :
يتألف الهيكل الإداري والتنظيمي للمشروع من المديريات
التالية:

- مديرية الإنتاج : مسؤولة عن جميع مراحل العملية الإنتاجية لإنتاج
كافة أنواع الأعلاف.
- مديرية الترويج والمبيعات: وهذه المديرية مسؤولة عن وضع
السياسات الإعلانية والترويجية للمنتج الجديد ، والإشراف على
عمليات التوزيع والبيع.
- مديرية الموارد البشرية والمالية: وتضم الأمور المالية والشئون
الذاتية لكافة العاملين.
- مخبر: وهو وحدة مستقلة تتبع للمدير العام مهمته التأكد من جودة
المنتجات قبل تعبئتها لضمان جودة المنتج .
- وتقدر الحاجة من العمال بنحو (٧٠ عاملاً ، وريدي عمل) منهم
٢٠ إداريين والباقي بين إنتاج وفنى وصيانة ، بتكلفة أجور
٢٠٠٠٠٠٠ ل.س.

ثالثاً : الدراسة المالية :

١- تقدير التكاليف الاستثمارية :

- رأس المال الثابت: ٢٠٥٠٠٠٠٠ ل.س
- رأس المال العامل: ٥٠٠٠٠٠٠ ل.س

٢- تقدير تكاليف التشغيل السنوية :

- المستلزمات السلعية: ٥٠٠٠٠٠٠ ل.س
- المستلزمات الخدمية: ١٠٠٠٠٠٠ ل.س
- الأجور والعمالة: ٢٠٠٠٠٠٠ ل.س
- الإهلاك: ٢٠٥٠٠٠٠ ل.س
- تكاليف المتغير: ٦٠٠٠٠٠٠ ل.س
- تكاليف ثابتة: ٣٥٠٠٠٠٠ ل.س

٣- التحليل الاقتصادي والمالي للمشروع :

- مجموع التكاليف الاستثمارية = ٢٥٥٠٠٠٠٠ ل.س
- قيمة الإيرادات السنوية (متوسط عمر المشروع ١٠ سنوات) = ١٨٨٦٦٨٠٠٠ ل.س
- مجموع التكاليف السنوية (متوسط عمر المشروع ١٠ سنوات) = ١١٧٥١٤٠٠٠ ل.س
- ملاحظة : تم زيادة الإيرادات والتكاليف بنسبة ٥% طيلة عمل المشروع الإنتاجية ١٠ سنوات.

٤- المؤشرات الاقتصادية للمشروع :

- أ- الأرباح الإجمالية السنوية = ٩١٦٥٤٠٠٠ ل.س.
 - ب- الأرباح الصافية = ٧١١٥٤٠٠٠ ل.س.
 - ج- مدة استرداد رأس المال المستثمر = ٢,٨ سنة.
 - د- معدل العائد على رأس المال (الاستثمار) = ٣٦%
 - هـ- صافي القيمة الحالية عند معدل خصم ١٥% = ١٥٣٤٩٦٩١٦ ل.س.
 - و- نقطة التعادل في المشروع = ٣٣% ز- معدل العائد الداخلي = ٢٩,٧%
 - ح- القيمة المضافة = ١٠٠٠٠٠٠٠ ل.س.
- والمشروع حساس تجاه انخفاض الإيرادات بنسبة ١٠% ، حيث يصبح معدل العائد الداخلي في هذه الحالة ٢٢,٦%.
- ### ٥- أهم التراخيص المطلوبة :
- التشميل بالقانون رقم ٨ / هيئة الاستثمار.
 - الترخيص الصناعي / وزارة الصناعة.
 - الترخيص الزراعي / وزارة الزراعة.
 - الترخيص الإداري / من المحافظات التي ستقام فيها الوحدات.
 - الموافقة البيئية من المحافظات التي ستقام فيها الوحدات.

أسئلة وتطبيقات عملية

السؤال الأول :

ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخاطئة في كل من العبارات التالية مع تصحيح العبارة الخاطئة.

الرقم	العبارة
١	يقصد بكلمة الجدوى بالنسبة للمشاريع الاقتصادية الفائدة أو العائد المتوقع حدوثه من المشروع ، وقد يكون هذا العائد ماديا أو اجتماعيا.
٢	العائد المادى هو الفائدة التى سوف تعود على المجتمع جراء القيام بالمشروع مثل : إشباع حاجة لدى المجتمع ، تشغيل عدد من العمال كحل لمشاكل البطالة أو تلبية احتياجات السوق المحلية من سلعة أو خدمة معينة.
٣	دراسة الجدوى تتصف بأنها طريقة علمية تتصف بالعشوائية فى القرارات .
٤	الهدف الفرعى لدراسة الجدوى هو تقرير أفضلية القيام بالاستثمار فى المشروع المقترح من عدمه.
٥	من أهم الأهداف الفرعية لدراسة الجدوى نجد: أ- تحديد الفرص المتاحة والبديلة للاستثمار . ب- تعميق المفاهيم الخاصة بجميع النواحي الأساسية للمشروعات سواء كانت من الناحية التكنولوجية ، الفنية ، أو المالية وحتى الاقتصادية.

السؤال الثاني :

لدراسة الجدوى عدة تعاريف أذكر إحداها ، مع التفسير ؟

السؤال الثالث :

دراسة الجدوى عبارة عن "سلسلة من الدراسات التي تقوم على افتراضات معينة وأهداف محددة تؤدي إلى اتخاذ الموقف النهائي بقبول المشروع أو برفضه وذلك اعتماداً على مجموعة من المعايير التي تنطلق من مبدأ التكلفة بغية التعرف على قدرة المشروع في بلوغ الأهداف المنشأ من أجلها". في ضوء قراءتك للعبارة التسابقة أذكر عناصر دراسة الجدوى التي أهملها هذا التعريف؟

السؤال الرابع :

قارن بين دراسة الجدوى التمهيدية ودراسة الجدوى التفصيلية ؟

السؤال الخامس :

اذكر بإيجاز النواحي التي تنطرق لها دراسة الجدوى التفصيلية ؟

السؤال السادس :

ارسم شكلاً يوضح مراحل تنفيذ المشروع الاستثماري ؟

المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- ١- د. أحمد عبدالرحيم زردق ، د. محمد سعيد بسيوني ، "مبادئ دراسات الجدوى الاقتصادية" ، برنامج محاسبة البنوك والبورصات ، الفصل الدراسي الثاني ، كلية التجارة - جامعة بنها ، ٢٠١١.
- ٢- د. أ. ع. إبراهيم ، ف. حيدر ، ع. ع. عبد الغفار ، "المباني الزراعية" ، كلية الزراعة ، جامعة الإسكندرية ، ١٩٨٦.
- ٣- د. كمال الدين على بشير إبراهيم ، "تحليل القوائم المالية للمنشآت الزراعية" ، محاضرات الفصل الثاني ١٤٢٩/١٤٣٠.
- ٤- د. ماجدة متولى محمد وآخرون ، "دراسات في المحاسبة المالية والتكاليف والمحاسبة الإدارية" ، القاهرة ، ٢٠١٢.
- ٦- معايير المحاسبة المصرية ، ٢٠٠٦ .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

- ١- Albaath media , ٢٠١٢.
- ٢- Arab British Academy for Higher Education. www.abahe.co.uk.
- ٣- gamalfoaud.tripod.com/delta/sec١٦.htm
- ٤- <http://ayadina.kenanaonline.com/posts/٦٩٣٤٤->
- ٥- <http://badr.forumy.biz/t٩٩٣-topic>
- ٦- <http://www.btalah.com/showthread.php?t=٤٢٠٢٦٥#ixzz٢PeZcCp٥V>
- ٧- <http://www.egylovers.org/vb/showthread.php?t=٥٨٦٥٦>
- ٨- <http://www.ymmz.org/our-services/agriculture-projects-studies.html>
- ٩- IAS ٤١ " Agriculture" , December , ٢٠٠٠.
- ١٠- J. LUYMES, Farm Structures Engineering (Ministry of Agriculture and Food, Canada ٢٠٠٠).
- ١١- L. BENGTSOON, & J.H. WHITAKE, Structural Engineering and Design (FAO, Rome ١٩٨٨) .
- ١٢- www.foodico.com/ar/download.php?ids=٦٨&f=١
- ١٣- WWW.Google.Com.