مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: قياس تكلفة النتاج في ماشية التربية... ومجالات الاستخدام في ترشيد إدارات المزارع دراسة في مزرعة أبقار الرافدين في مدينة الموصل
اسم الكاتب: أ.م. خالد غازي التمي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3138
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 17:23 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

نينوى للدراسات ٨٧ (٢٩) ٢٠٠٧
ص ص [١٨٥-٢٢٢]

قياس تكلفة النتاج في ماشية التربية.... ومجالات الاستخدام في ترشيد إدارات المزارع
دراسة في مزرعة أبقار الرافدين في مدينة الموصل

خالد غازي التمي
استاذ مساعد- قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد-جامعة الموصل

المستخلص

تعد ماشية التربية من أهم أنواع الماشية لانها المصدر الرئيس الذي يمد أنواع الماشية الاخرى بالمدخلات اللازمة لاستمرارها ونجاحها، فهي مصدر مهم من مصادر اللحوم والالبان ومنتجاتها مع منتجات آخرى متعددة.

وتتحدد مشكلة البحث في عدم إعتماد الاسلوب العلمي في القياس والمحاسبة عن التكاليف الفعلية للنشاط الحيواني في معظم مزارع تربية الماشية (النتاج وماشية التربية) في مدينة الموصل، وعينة البحث (مزرعة أبقار الرافدين)، وعدم القدرة على إحكام الرقابة على تكاليف النشاط، وعدم الدقة في تقييم الإنتاج الحيواني آخر المدة وتأثير ذلك سلبياً على الحسابات الختامية والقوائم المالية.

أما هدف البحث فهو قياس تكاليف النشاط الحيواني في مزرعة أبقار الرافدين (النتاج وأبقار التربية/الموجودات والانشطة الاخرى) باستخدام حسابات تكاليف مبنية على أسس سليمة والاستفادة من بيانات التكاليف لهذه المزرعة في حساب الإنتاج وتقييمه (النتاج وأبقار التربية) في آخر المدة مع إجراء بعض التحليلات عن تكاليف الانشطة وربحيتها، ومساعدة إدارات المزارع في إتخاذ العديد من القرارات وترشيدها.

وتتحدد فرضية البحث في أن استخدام اساسيات محاسبة التكاليف مع محاولة تكييف ذلك مع طبيعة النشاط في قياس تكاليف الفعلية للنشاط الحيواني في مزرعة أبقار الرافدين يمكن أن يساعد ادارة المزرعة في تحقيق الاستخدامات المختلفة لبيانات التكاليف في التخطيط والرقابة على النشاط وترشيد القرارات ومساندة الحسابات المالية.

تاريخ التسلم ٢٠٠٦/١٠/١٨ _____ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٦/١٢/١٧

Cost Measurements of New Births in Cattles Breeding and the Fields of Usages to Guide Farms Managements: A study in Al Rafidain Cattle Farm at Mosul City

Khalid Gh. Al Temmi
Assistant Professor
Department of Accountancy
University of Mosul

Abstract

Cattles breeding are considered to be the most important activity of breeding in farming. It is a source of many products such as meats, diaries and other milk products. The problem of the study has been identified in the lack of flowing the scientific methodology in measuring and accounting of the real costs of the animal activity in many cattle breeding farms. Al Rafidain cattle farm was the selected sample in Mosul City to be targeted in the current research. The study tackled the non ability to control the costs of animal activity in general, in accuracy of assessing the animal production in the final period and the negative effect on the final accounts and the financial lists. The main aim of research is to measure the costs of animal production in Al Raffidean farm, new births and cattle products, to guide the managements in decision making, cost control and other account analysis in various costs (as estimated and actual costs). The research hypnotized the use of the basics of cost accounting together with the endeavourer of probable measurement of the actual costs of animal products to help farming management in many uses of costing data.

المقدمة

تعد ماشية التربية من اهم أنواع الماشية فهي أولاً من الحيوانات الزراعية التي تحظى بأهمية كبيرة في حياة الانسان من خلال الدور المهم الذي تؤديه في تحويل المواد الخام كالاعشاب ومخلفات المزارع والمطاحن ومواد آخرى إلى منتجات أكثر نفعاً كاللحوم والالبان ومنتجاتها والاصواف والجلود والعظام والبروتينات ومستخلصات الهورمونات،فضلاً عن استخدامها للعمل في كثير من البلدان،وثانياً : إن ماشية التربية تعد الرافد الرئيس الذي يمد أنواع الماشية الاخرى بالمدخلات اللازمة لاستمرارها ونجاحها، ومن ثم الحصول على المنتجات كافة المشار اليها سابقاً ،وتؤثر كماً ونوعاً في تفعيل مخرجات أنواع الماشية الاخرى، وذلك لانها تقوم بتوليد سلالات جديدة ذات مواصفات متعددة، فمنها ما يحول إلى ماشية الالبان / الحليب، ومنها ما يحول إلى ماشية التسمين، ومنها ما يعاد تشغيله في ماشية التربية لتوليد السلالات، وهكذا تستمر العملية الإنتاجية لتحصل المزرعة بشكل مستمر على مخرجات جديدة (سلالات جديدة) لها القدرة على ان تعطي مدخلات إلى الانشطة الاخرى ذات كفاءة عالية مع التكيف الملائم مع البيئة المحلية المحيطة بمزرعة الإنتاج. من هنا كان لزاماً على ادارات المزارع الإنموذجية اتباع الاساليب العلمية في الادارة والمحاسبة عن تكاليف الانشطة الحيوانية المختلفة وتحليلها مع إمكانية مقارنتها مع التكاليف المقدرة للوقوف على جوانب الاسراف والهدر والضياع

وإمكانية معالجتها للوصول إلى فعالية الإنتاج وكفاءة الاداء والاسترشاد بذلك في التخطيط للمستقبل والرقابة واتخاذ القرارات.

مشكلة البحث

تتبلور مشكلة البحث في عدم إعتماد الاسلوب العلمي في القياس والمحاسبة عن التكاليف الفعلية للنشاط الحيواني في مزارع ماشية التربية بشكل عام وفي مزرعة أبقار الرافدين في الموصل بشكل خاص مع الاعتماد المحدود على بيانات اجمالية للمحاسبة المالية. ويتفرع عن المشكلة الرئيسة الاتي:

١. عدم القدرة على إحكام الرقابة على تكاليف النشاط مع عدم إمكانية تحليل هذه التكاليف وإجراء المقارنات الدورية بين الفترات المتتالية وبين الفعلي والمقدر ومع المشروعات المماثلة مع عدم القدرة على وضع التوقعات المستقبلية لتكاليف الانشطة بشكل سليم.
٢. عدم الدقة في تقييم الإنتاج الحيواني بكل أنواعه في مزارع ماشية التربية (النتاج وأبقار التربية / الموجودات الكبيرة) وبشكل خاص آخر المدة التي تؤثر سلباً في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية في هذا النوع من النشاط، مع اكتفاء معظم المزارع المحلية العاملة في هذه الانشطة بتحديد تكاليف عامة مقدرة للنشاط لاتستند إلى الاسلوب العلمي وتعتمد على إجماليات إحصائية غير محللة ومبوبة ولاتعطي نتائج دقيقة. ولاتفيد ادارات المزارع في تحديد الانشطة الرابحة والخاسرة وفي اتخاذ القرارات التي تؤثر على ربحية انشطة المزارع بشكل عام، وانما تهتم فقط بتحديد أو حساب إجمالي نتيجة النشاط الإنتاجي الحيواني من ربح او خسارة من دون تحليل وتبويب عناصر التكلفة لكل نشاط او مركز تكلفة أو منتج. وذلك بسبب عدم امساك وإستخدام هذه المزارع لمستندات وسجلات محاسبية نظامية مهمة تساعد الادارات والعاملين في الحسابات للحصول على البيانات المطلوبة التي يمكن أن تسهم كثيراً في حل المشاكل السابقة وتسهيلها.

أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من تناوله لموضوع مهم وأساسي في مجال محاسبة التكاليف بشكل عام ومحاسبة التكاليف الزراعية بشكل خاص، فهو يتناول تكاليف النتاج في ماشية التربية وتأثيره على تكاليف هذه الماشية والتحويلات بينها وبين الانشطة الاخرى في المزرعة الحيوانية، وعلى الرغم من الدعم الحكومي في البلدان العربية لهذه الانشطة (تمويل واقراض واعفاءات ضريبية واستيراد المستلزمات وتوفير الادوية واللقاحات وغيرها). إلا أن معظم مشاكل الإنتاج الزراعي في النشاط الحيواني تقع في البلدان النامية ومنها العربية مع الاستيراد المستمر للحيوانات الحية واللحوم من دول العالم المختلفة على الرغم من امتلاك معظم الدول العربية لثروات حيوانية هائلة، يمكن أن تسد احتياجات الوطن العربي ويصدر منها اذا ما تم استغلالها استغلالاً امثل. من هنا يحاول البحث التصدي لمشكلة مهمة يمكن أن تسهم

في توفير بيانات تخدم أهداف الادارة، وتسهم في تحسين انشطتها، وتساعد في إيجاد بعض الحلول السريعة والملائمة للمشاكل الاخرى.

هدف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق عدة أهداف وهي:

١. قياس تكاليف النشاط الحيواني في مزرعة أبقار الرافدين بما في ذلك حساب تكلفة أبقار التربية / الموجودات الكبيرة، وحساب تكلفة النتاج (المواليد الجديدة) وتكلفة التحويلات بين النتاج وأبقار التربية والانشطة الاخرى، باستخدام حسابات تكاليف تكون الاساس السليم الذي يسهل الحصول على نتائج ومعلومات دقيقة وسريعة عن تكاليف الانشطة الحيوانية في المزرعة مع تحليلها بشكل مستقل عن الحسابات المالية.

٢. الاستفادة من بيانات التكاليف عن نشاط مزرعة أبقار الرافدين (وخاصة تكلفة النتاج وتكلفة أبقار التربية) في:

أ. تقييم الإنتاج الحيواني (النتاج + أبقار التربية) في آخر المدة.

ب. اجراء بعض التحليلات عن تكاليف الانشطة الحيوانية لتحديد ربحية الانشطة مع مقارنة التكاليف المقدرة مع الفعلية ومقارنة اسعار التحويلات الداخلية مع اسعار السوق وإمكانية المقارنة بين الفترات المتتالية ومع الانشطة المماثلة في مزارع آخرى.

ج. إمكانية تحديد عناصر التكلفة اللازمة لكل نشاط من انشطة المزرعة، وإعداد الموازنات مع اعداد قوائم تكاليف تحليلية حسب الانشطة.

د. مساعدة إدارة مزرعة أبقار الرافدين في اتخاذ العديد من القرارات وترشيدها.

٣. رفد المكتبة العراقية والعربية بالكتابة في نشاط أنعام أو ماشية التربية (موضوع البحث) لندرة الكتابات عنها ومحدويتها بشكل كبير مقارنة بالمشروعات الصناعية والخدمية في مجال التكاليف مع دعوة الباحثين للكتابة في التكاليف الزراعية والحيوانية على الرغم صعوبة ذلك.

فرضية البحث

إن استخدام أساسيات محاسبة التكاليف مع محاولة تكييف ذلك مع طبيعة النشاط في قياس التكاليف الفعلية للنشاط الحيواني في مزرعة أبقار الرافدين في الموصل يمكن أن يساعد إدارة المزرعة في تحقيق الاستخدامات المختلفة لبيانات التكاليف في التخطيط والرقابة على النشاط وترشيد القرارات ومساندة الحسابات المالية.

دوافع اختيار موضوع البحث

قد يعد البعض أن النقاط الواردة أدناه هي محددات أو صعوبات واجهت الباحث، إلا أن الباحث يرى أن تلك النقاط كانت دوافع اختيار موضوع بحثه وهي:

١. ندرة المصادر بشكل كبير في الموضوع (محاسبة التكاليف الزراعية بشكل عام وموضوع البحث ماشية التربية بشكل خاص).
٢. قلة الكتابات في الموضوع (الجانب العملي) بسبب محدودية عدد المزارع الإنموذجية لأبقار التربية في البيئة المحلية لمدينة الموصل مع عدم تعاون ادارات المزارع مع الباحثين.
٣. صعوبة الموضوع تجعل الباحثين وطلبة الدراسات العليا بشكل عام لا يرغبون بالكتابة في موضوع البحث او التصدي لمشاكله.
٤. طبيعة النشاط الزراعي الحيواني التي تختلف عن النشاط الصناعي والخدمي والتي تتطلب خبرة عملية في التخصص الدقيق / الإنتاج الحيواني، من هنا يتردد في التصدي لهذا النوع من الدراسات عدا أصحاب تلك الخبرة والتي يتوفر جزء كبير منها لدى الباحث.

وقد قام الباحث بالمسح الميداني لنشاطات مزرعة أبقار الرافدين لمدة تقارب الشهرين مع الاستفادة من الخبرة الادارية والفنية البيطرية من طبيب المزرعة، فضلاً عن طبيب بيطري آخر له خبرة متقدمة في مزارع مماثلة فضلاً عن الاستفادة من بعض مربي الأبقار والعجول وبعض تجار الماشية في محيط مدينة الموصل.

ولتحقيق أهداف البحث فان الدراسة تناولت الفقرات الاتية:

١. محاسبة التكاليف في النشاط الزراعي ..... المفهوم والاهمية والفوائد.
٢. النشاط الحيواني ..... المفهوم والخصائص.
٣. حساب تكلفة النتاج في ماشية التربية.
٤. حساب تكلفة النتاج وأبقار التربية في مزرعة أبقار الرافدين في مدينة الموصل ومجالات إستخدامها في ترشيد ادارة المزرعة.

١. محاسبة التكاليف في النشاط الزراعي ..... المفهوم والأهمية والفوائد

١-١ مفهوم محاسبة التكاليف الزراعية وأهميتها

تعرف بأنها: العلم الذي يهتم بتجميع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بتكاليف النشاط الزراعي المتمثلة في المواد والعمالة والخدمات الاخرى طبقاً لمجموعة من المبادئ والنظريات والاجراءات بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليه ومساندة الادارة في اتخاذ القرارات (معروف، ١٩٩٠، ١٩٣).

وهي تطبيق مبادئ محاسبة التكاليف والموجودات والقواعد الخاصة بها، فطريقة القيد هي طريقة القيد المزدوج وهي تجمع إلى جانب المحاسبة المالية محاسبة التكاليف التي تنطبق على الزراعة كانطباقها على الصناعة إذ إن التكاليف موجودة في ذهن المزارع دوماً ولا تحتاج إلا لتدوينها في السجلات والقيود بشكل محاسبي فني، لذلك يمكن تعريف محاسبة التكاليف الزراعية بأنها: (زكي، ١٩٩٧، ٥-١٢) فرع من فروع محاسبة التكاليف وتطبيق لمبادئها للتوصل إلى نتائج النشاط الزراعي بكافة فروعه وأعماله بشكل فني ودقيق.

إن مجال استخدام محاسبة التكاليف وأهميتها وفوائدها هي نفسها في جميع المشروعات سواء كانت صناعية أو زراعية، فهي تساعد المزارع على تحديد أرباح

وخسائر فروع النشاط الزراعي وهي أداة محاسبية مفيدة لتحديد تكلفة المنتجات المختلفة.

وهي تتضمن فتح حساب مستقل لكل من المحاصيل الزراعية وأنواع الماشية والدواجن وتحديد نتائج كل منها على حدة، وهي تساعد في توجيه النشاط أو تعديل الخطط أو اختيار أحسن البدائل المتاحة مما يمكن من ادارة المزرعة بما يحقق أكبر أرباح ممكنة (عطية، ١٩٨٥، ٤٢٣).

وهي أداة تعاون المنشآت الزراعية على معرفة نتائج كل محصول من المحاصيل المنتجة وكل نوع من أنواع الماشية المملوكة، فيستطيع المزارع مراقبة المزرعة عن طريق الاحصائيات والنتائج التحليلية لغرض محو الاسراف ومنع الاختلاسات واكتشاف نواحي الضعف والقوة في المزرعة ومعرفة الاخطاء قبل تفاقمها ومعالجة القصور في أقرب فرصة ممكنة، وإحكام الرقابة من خلال استخدام معايير ثابتة، وتساعد المزارع في الرقابة وتقييم الاداء عن طريق المقارنات الدورية بين الفترات المتتالية ومع المشروعات المماثلة وفي الدورات الزراعية المتناظرة ومقارنة عناصر التكلفة المقدرة والفعلية ومعرفة اسباب الاختلافات في تكاليف الإنتاج والاستفادة من ذلك مستقبلاً (ضيف، ١٩٧٤، ٨) (الموفق، ١٩٩٨، ٢٠-٢١).

وتزداد أهمية محاسبة التكاليف في النشاط الزراعي الذي يتميز باختلاف وتعدد وتداخل انشطته الفرعية واختلاف كل نشاط فرعي عن آخر، مما يجعل كل منها وحدة مسؤولية مستقلة تستلزم المحاسبة عنها وتقييم ادائها على انفراد (عطية، ١٩٨٥، ٤٢٤).

١-٢ فوائد محاسبة التكاليف الزراعية

إلى جانب فوائد محاسبة التكاليف في أي مشروع فإن في المنشآت الزراعية لنظام التكاليف فوائد خاصة اهمها (زكي، ١٩٩٧، ١٢).

١. تساعد في اجراء مقارنات بين الفترات او الدورات الزراعية والتكلفة المخططة/المقدرة والفعلية لكل نشاط في المزرعة والاستفادة منها في إعداد الموازنات وتنظيم شؤون المزرعة وعمل احصائيات مفيدة واحكام الرقابة على عناصر تكلفة الانشطة الزراعية.
٢. تقديم البيانات الضرورية للمساعدة في وضع الخطط المستقبلية ورسم وتحديد سياسة تسعير المنتجات بشكل دقيق (بتحديد أسعار كل منتج على أساس تكاليفه) عن طريق البيانات التحليلية لنتائج حسابات التكاليف الفنية والمنتظمة للاداء الفعلي (سالم وآخرون، ١٩٩٥، ١٣).
٣. تساعد في تحقيق الرقابة الداخلية على الرغم من صعوبة تطبيقها في المزرعة.
٤. تساعد في تحديد أرباح وخسائر كل فرع من فروع النشاط المتداخلة ببعضها في المزرعة (التحويلات بين الانشطة)، وبذلك تسهل معرفة الفروع الرابحة والعمل على تنميتها وتحسينها ومعرفة الفروع الخاسرة والعمل على التقليل منها أو تلافيها.
٥. تساعد في تحديد المركز المالي الحقيقي للمزرعة بشكل دقيق وسريع.

٦. تساعد سجلات التكاليف في المزرعة من تحديد ضريبة الدخل، وتسهل للمزارع الاعتراض على الضريبة إذا كانت مرتفعة، ولاسيما إذا كانت سجلاته منتظمة ودقيقة (عبدالكريم، لا. ت،١١).
٧. وهناك فائدة لمحاسبة التكاليف الزراعية في النشاط الحيواني وهي الاهتمام بالمحاسبة على تكلفة الرأس أو المجموعة من الحيوانات أو الدواجن أو الاسماك أثناء تواجدها في المزرعة سواء كانت للتربية أو للتسمين أو للالبان أو لإنتاج منتجات أخرى. كما أن تجميع الحيوانات في مجموعات نوعية مثل مجموعة الاغنام ومجموعة الأبقار ومجموعة الجاموس، وعد كل مجموعة منها (مركز تجميع) لعناصر التكاليف ضمن مجموعة مراكز الإنتاج ٥. وذلك يتيح تحديد تكاليف كل مركز وإمكانية توزيع التكاليف على وحدات إنتاج المركز مثل الزيادة في أوزان حيوانات التسمين ووزن اللبن وعدد البيض الناتج وغيرها (بلبع، ١٩٨٥، ٣٤٥-٣٤٦).

١-٣ أنواع النشاط الزراعي

لا ينحصر مفهوم النشاط الزراعي باستغلال الاراضي الزراعية للحصول على المنتجات النباتية كالحبوب والقطن والخضر، بل يمتد ليشمل العديد من الانشطة الزراعية الأخرى، لذلك فالنشاط الزراعي بمفهومه الصحيح يتضمن الانشطة الآتية: (الغبان والغبان، ٢٠٠٢، ٥٠٤-٥٠٥) (جميل، ٢٠٠٦، ٢٢٦-٢٢٧)

١. **النشاط النباتي:** يهدف إلى الحصول على المحاصيل الحقلية والخضراوات ومنتجات البساتين وحدائق الفاكهة.
٢. **النشاط الحيواني:** يشمل كل ما يتعلق بعملية اقتناء الحيوانات في المزرعة بهدف الحصول على منتجاتها، اذ تنقسم الانعام / الماشية في المزرعة إلى الأنواع الآتية وللاغراض المحاسبية: (زكي، ٢٠٠٤، ١٦)

أ. ماشية التربية
ب. ماشية الالبان : وهي تعد من الموجودات الثابتة
جـ. ماشية العمل
د. ماشية التسمين : وهي تعد من الموجودات المتداولة (الغبان والغبان، ٢٠٠٢، ٥٩٦)

وهناك انشطة أخرى مثل تربية الدواجن وتربية الاسماك وتربية النحل ودودة القز للحصول على منتجاتها.

ويقسم البعض الثروة الحيوانية التي تمتلكها المزرعة على نوعين رئيسين: (القاعدة المحاسبية/ ١١، ١٩٩٨، ٨٩)

الأول: القطيع الإنتاجي – وهو يقتنى لأغراض الإنتاج وليس البيع ولكنه يباع عندما يصبح عمر الحيوانات كبيراً أو لسبب عرضي وهو يعد من الموجودات الثابتة.

الثاني: القطيع التجاري – وهو يقتنى لأغراض البيع مثل أغراض التسمين أو البيع بعد الشراء بمدة وهو يعد من الموجودات المتداولة.

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

١-٤ الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف الزراعية

يمكن تحديد أهم الفروق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف الزراعية كما تظهر في الجدول ١:

الجدول ١

أهم الفروق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف الزراعية

المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف الزراعية
١. تظهر نتائج النشاط الزراعي بشكل عام فتحدد نتائج الاعمال والمركز المالي من دون التعرض إلى تفاصيل النشاط.	١. تبين نتائج النشاط الزراعي بشكل تفصيلي. (ولكل نشاط على حدة)
٢. توفر المعلومات للمستخدمين (داخل وخارج الوحدة) مثل ناتج النشاط من ربح وخسارة او مركز مالي.	٢. توفر معلومات تساعد الادارة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات السليمة.
٣. تعكس السجلات بيانات تاريخية فقط .	٣. تعكس السجلات الكلفوية بيانات تاريخية وبيانات عن الحاضر وتوقعات مستقبلية.
٤. تعد القوائم المالية والحسابات الختامية عادة في نهاية السنة.	٤. تعد قوائم التكاليف عن مدة قصيرة (اسبوع/ شهر / فصل / سنة/حسب الحاجة).

٢. النشاط الحيواني/ المفهوم والخصائص

٢-١ مفهوم النشاط الحيواني

نتيجة لأزدياد أهمية أنشطة الإنتاج الحيواني لسد الحاجات البشرية من الغذاء، كثرت الابحاث العلمية لترشيد الإنتاج الحيواني واثبتت نتائج هذه الابحاث أن العوامل التي تحدد إنتاجية الأنواع المختلفة من الماشية وتوافرها في منطقة معينة ترجع إلى الاسباب الاتية: (عطية ومحمد، ٢٠٠٠، ١٠٢)

١. نظام ادارة المزرعة، وبما يحقق اقتصاداً ناجحاً وتكاليف مقبولة (إج وروي، ١٩٨٢، ٧).
٢. كفاءة القائمين على العمل بالمزرعة ودرجة خبرتهم في ادارتها.
٣. قدرة المسؤولين بالمزرعة على تتبع المعلومات الحديثة في مجال الإنتاج الحيواني ومدى قدرتهم على تطبيق الابحاث الحديثة.
٤. بذل العناية القصوى في اختيار نوع الماشية التي تلائم ظروف البيئة.

ويشمل النشاط الحيواني تربية وتسمين الحيوانات والدواجن والاسماك والنحل، وغيرها تمهيداً لبيعها، ويشمل ايضاً عمليات الاكثار والتفريخ وبيع النتاج وإنتاج الالبان وجز الصوف وبيع هذه المنتجات، وغير ذلك من الانشطة الاخرى التي تمارس في هذا النشاط، أي أن هذا النشاط يتعامل مع كائنات حية لها طبائعها الخاصة، وتتأثر بالبيئة والاجواء التي تعيش فيها، وكفاءة العمل في هذا المجال

تتوقف على مدى رعاية هذه الكائنات معيشياً وصحياً وكيفية استغلالها (الدباغ، ٢٠٠٠، ٤-٥) (بلبع، ١٩٨٥، ٣٤٥).

إن أنواع الانعام التي يقتنيها المزارع وأعدادها يتوقفان من دون شك على أهمية المزرعة والغرض من الاستغلال الزراعي واقتناء الانعام، ومن أهم أنواع الانعام التي يمكن للمزارع اقتناءها الدواب مثل الخيل والحمير والبغال والمواشي مثل البقر والجاموس والعجول والاغنام مثل الكباش والنعاج والخراف والماعز والطيور مثل الحمام والطيور الداجنة مثل الدجاج والبط والاوز والديك الرومي والحشرات مثل النحل ودودة القز (الهامي، ١٩٧٨، ٤٥٥).

إن مربي الحيوانات سواء كان المشروع فردياً أو شركة مساهمة أو عامة يهدف إلى تحقيق هدف أي مشروع تجاري وهو الربح، لذا عليه الاهتمام والعناية بتكاليف الإنتاج الحيواني ومحاولة تخفيضها إلى ادنى مستوياتها من خلال اساليب التربية والإنتاج وتوفير متطلباتها الملائمة التي تحقق زيادة الكفاءة الإنتاجية للحيوانات الزراعية (جلال وكرم، ١٩٨٤، ٩).

إن تطبيق الاجراءات المحاسبية لتحديد تكاليف أنشطة الإنتاج الحيواني يلزم التفرقة بين أنواع الماشية أو الدواجن أو الانعام، من حيث كونها موجودات ثابتة أو متداولة، والموجودات الثابتة هي التي تمكن من تنفيذ العملية الإنتاجية فالاغنام والأبقار والجاموس للفلاح أو المزارع هي كالالات في المصنع، ومن دون الماشية لايوجد نتاج ولا ألبان ولا لحوم ولا أصواف، ومن ثم فان صفة الثبات يصبح لها مايبررها لهذه الموجودات، اذ إن المزرعة لايمكن أن تعمل من دونها، فلايوجد بيض ذهبي من دون الاوزة (براون، ٢٠٠٠، ١٠) .

ويتحدد ذلك في ضوء الهدف الاساسي من عملية اقتناء الماشية أو الانعام، فاذا كان اقتناؤها بهدف الاستخدام في عملية إنتاج السلالات والالبان فهي تعدموجوداتً ثابتة، أما اذا كان الاقتناء بهدف الاتجار فيها (مثل ماشية التسمين) لتحقيق أرباح من خلال البيع، فهي تعد موجودات متداولة حية (عطية ومحمد، ٢٠٠٠، ١٠٤).

وفي محاسبة التكاليف هناك صعوبة في معالجة الموجودات الحية، اذ لايمكن عدها موالاً خام، لانه في المشروعات الصناعية تقوم العملية الإنتاجية على المواد الخام وتحويلها إلى منتج نهائي، أما في النشاط الحيواني فان الكائنات الحيوانية تتم تربيتها والحصول منها على النتاج والإنتاج، أي أن العملية الإنتاجية تتم من خلالها ولاتكون واقعة عليها. (كبلان، ١٩٨٩، ٣٠)

ويلاحظ أن طبيعة الدور الذي تقوم به الانعام أو الماشية بوصفهاموجوداً ثابتاً حيً يختلف عن طبيعة الموجودات الثابتة المادية الاخرى من حيث (عطية ومحمد، ٢٠٠٠، ١٠٣).

١. يساعد الموجود الثابت الحي على الإنتاج ويسهم في توفير الغذاء للانسان.
٢. يتم إنتاج الموجودات ثابتة حية جديدة عن طريق التكاثر.
٣. يتم اقتناء الموجودات الثابتة الحية لغرض إنتاج الالبان واللحوم والبيض ومنتجات الدواجن والاصواف.

٤. تختلف طريقة إهلاك الموجودات الثابتة الحية عن طرائق اهلاك الموجودات الثابتة المادية الاخرى (مثل طريقة القسط الثابت والمتناقص وغيرها (الغبان والغبان، ٢٠٠٢، ٥٣٦))، اذ تتعرض هذه الموجودات الحية للتغير المستمر من ناحية الكم والكيف، فإلى جانب أنها قد تتزايد أو تتناقص عددياً بالتكاثر والنفوق. وان التحول البيولوجي لهذه الكائنات يشمل عمليات النمو والانحلال والإنتاج والتكاثر التي تسبب في تغييرات نوعية وكمية في الموجود البيولوجي (المعيار المحاسبي الدولي/٤١، ٢٠٠٢، ٢)، لذا تتعرض هذه الكائنات للتقلبات في قيمتها نتيجة لخضوعها لناموس الحياة الذي يسري على أي كائن حي، من هنا يلزم اعادة تقديرها في نهاية كل مدة مالية (طريقة اعادة التقدير) لتحديد ما يطرأ عليها من نقص بالبيع والنفوق، وما يطرأ عليها من زيادة في الاعداد بالتكاثر.

ويجب قياس الموجود البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عموميةبمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. والقيمة العادلة للماشية في مزرعة ما هي سعر الماشية في السوق مخصوماً منها تكلفة النقل وأية تكاليف آخرى حتى تصل إلى ذلك السوق. والقيمة العادلة اذا كانت غير موثوق بها مع عدم توافر أسعار السوق للماشية فان الموجوديقيم بتكلفته مخصوماً منها أي استهلاك متراكم أو أية خسائر متراكمة في انخفاض قيمة الموجود. ويجب على المشروع الزراعي عرض القيمة المسجلة لموجوداته البيولوجية بشكل منفصل في صدر الميزانية العمومية. (المعيار المحاسبي الدولي/٤١، ٢٠٠٢، ٣-٨)

٥. تحتاج الموجودات الحيوانية إلى رعاية من نوع خاص لا تحتاج اليه الموجودات الاخرى، فهي تحتاج إلى رعاية من حيث الغذاء والعلاج والسكن وبالقدر الكافي الذي يسمح بالمحافظة عليها لتحقيق الغرض من الاقتناء. (معروف، ١٩٩٠، ٢٤٧) (زكي، ١٩٩٧، ٢٩٣).

٢-٢ خصائص النشاط الحيواني

يتميز النشاط الزراعي بخصائص تميزه عن باقي الانشطة الاخرى الصناعية والتجارية والمالية،وسيركز الباحث على ما يخص النشاط الحيواني انسجاماً مع هدف البحث وهذه الخصائص هي، (الدباغ، ٢٠٠٠، ٢-٥) (جميل، ٢٠٠٦، ٢٢٨-٢٢٩) (عطية ومحمد، ٢٠٠٠، ٩٨) (الهامي، ١٩٧٨، ٤٦٣-٤٦٨) (الغبان والغبان،٢٠٠٢، ٥٠٥-٥٠٨)

١. ارتفاع نسبة الموجودات الثابتة في الانشطة الحيوانية: تشكل الموجودات الثابتة في هذا النشاط حوالي ٧٥% من رأس المال المستثمر وتتمثل هذه الموجودات في:
   - الأراضي والمباني (حضائر وعنابر تربية ومخازن).
   - الآلآت والمعدات الزراعية.
   - أصول ثابتة حية كالانعام والدواجن والطيور والأسماك وغيرها.

ويترتب على ذلك انخفاض نسبة التكاليف المتغيرة (كلفة شراء المدخلات من هذه العناصر مثل أجور العمال والمصاريف الاخرى عدا المواد التي تشكل نسبة صغيرة من التكاليف الكلية للإنتاج) (رشيد، ١٩٩٨، ١١).
أما المواد فلها أهميتها في الحصول على الإنتاج الحيواني (النتاج والحليب والبيض وغيرها)، من هنا يتطلب تحديد تكاليف الانشطة بدقة دقة مراقبة المواد، لذا كان لزاما على الوحدة الزراعية وضع أنظمة خاصة لاثبات كل حركة دخول أو خروج وحسب النشاط (عبد الكريم، لاتا، ٢٠)

٢. الفارق الزمني بين العملية الإنتاجية والإنتاج: ان مدة الانتظار في الإنتاج الحيواني بين النشاط وبين الحصول على الإنتاج (كماً ونوعاً) تكون طويلة وذات فارق زمني كبير قد يستغرق عدة شهور إلى سنة، وهو يختلف عن الإنتاج الصناعي الذي يكون الفارق الزمني فيه قصيراًجداً ان لم يكن آنياً ، كما أن مدة المحاسبة تختلف عن السنة المالية في الأنشطة الاخرى، فالسنة المالية لا تعد أحيانا مدة كافية للتعبير عن درجة كفاءة المشروع الزراعي والحيواني، اذ إن الناتج الرئيس الذي يعتمد عليه المزارع في أحيان كثيرة للحصول على أكبر ايراد نقدي ممكن لا يأتي إلا مرة واحدة كل عدة أشهر أو سنة أو سنتين او أكثر طبقاً للدورة الإنتاجية الحيوانية (من مدة حمل وولادة وتربية وتسمين وغيرها).
والمهم في الدورة الزراعية الكاملة أنه يمكن تحديد عناصر الربح او الخسارة في نهايتها والتوصل إلى المركز المالي للوحدة الزراعية (زكي، ٢٠٠٤، ٤٢٤).

٣. تعدد المنتجات الحيوانية، تمتاز الانشطة الحيوانية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد وباستخدام العمليات نفسها فالانعام تنتج المواليد الجديدة (النتاج) واللحوم والاصواف والالبان، وهذه المنتجات أما أن تكون متقاربة القيمة أو مستهدفة بذاتها من العملية الإنتاجية، أو أن تكون ذات قيم متفاوتة والمنتجات الرئيسة كبيرة القيمة، وقد تسمى بالمنتجات الاساسية بعكس المنتجات قليلة القيمة التي تسمى بالمنتجات العرضية أو الثانوية، كما أن هذه المنتجات تشترك في المصاريف نفسها مما يتطلب الامر إتباع أسس وقواعد علمية سليمة لتحديد بنود التكاليف على نواحي النشاط المختلفة بما يؤدي ذلك إلى صعوبة تحديد تكلفة كل منتج على الرغم من سهولة حساب ايراداتها. كما تتداخل فروع النشاط الحيواني مما يؤدي إلى صعوبة تحديد تكلفة كل نشاط بدقة، وذلك يتطلب من المحاسب معالجة مشكلة الخلط بين التكاليف الخاصة بالمنتجات الرئيسة والعرضية عن طريق تصميم نظام محاسبي تكاليفي يحدد تكاليف كل نشاط وبشكل مستقل عن باقي انشطة الإنتاج الحيواني في المزرعة، على الرغم من تبعية المنتجات العرضية للمنتج الرئيس في المزرعة، وذلك يؤدي إلى كثرة القيود التحويلية في المحاسبة الزراعية وان يخصص محاسب التكاليف معظم وقته وجهده لحل المشاكل الخاصة بقياس تكاليف كل منتج على حدة وتوزيع التكاليف على وحدات المنتج النهائي. (مع الاخذ بنظر الاعتبار ان النظام المحاسبي وأسس احتساب التكلفة للإنتاج المتعدد في النشاط الحيواني تكون غير قابلة للتطبيق في كافة أنواع المزارع بسبب اختلاف طبيعتها الإنتاجية) (كبلان، ١٩٨٩، ٣٠)

٤. صعوبة تحديد التكاليف المتغيرة، ان انخفاض نسبة التكاليف المتغيرة في النشاط الحيواني يدفع المزارع إلى تعدد انشطته الزراعية والقيام بانشطة اضافية لن تحمله بتكاليف كبيرة، وتظهر صعوبة تحديد التكاليف المتغيرة عندما يريد المزارع أن يحدد النقص أو الزيادة التي يجب إجراؤها على هذه التكاليف عند تعدد الانشطة او المنتجات نتيجة تغير الطلب على المنتجات.

٥.تستهلك بعض المنتجات الزراعية الحيوانية استهلاكاً ذاتياً داخل المزرعة (قنديل، ١٩٨٧، ١١)، وذلك يتطلب حساب تكاليفها وايراداتها وفصلها على ايرادات المزارع / المربي، وهو جهد اضافي يتحمله محاسب التكاليف، ويعبر عن ذلك بارتباط النشاط الحيواني بالمعيشة الريفية.

٦.نظراً لتعدد فروع النشاط الحيواني وتداخلها يقتضي الامر الاكثار من استخدام الحسابات **المختلطة / التحليلية** في هذا النشاط بعكس الحال في الصناعة والتجارة، وهذه الحسابات تعد ضرورية ومهمة للانشطة الزراعية والحيوانية للاسباب الآتية:

- معظم أصول المزرعة تزداد وتنقص من وقت إلى آخر، ولا يمكن فصل حساب الموجود عن حساب أرباح وخسائر الموجود.
- قلة ما يوجد من مردودات داخلة او مردودات خارجة في النشاط، لذا تكون معظم القيود المدينة بسعر الشراء أو التكلفة والقيود الدائنة بسعر البيع.
- تزداد حيوانات المزرعة زيادة طبيعية بالتوالد وتنقص بالنفوق، وهذه الزيادة لا تظهر في الحساب الا عن طريق الجرد في آخر المدة الزراعية وضرورة اعادة تقدير تكاليفها باستمرار كلما كبر النتاج.
- يصعب في معظم الاحيان توزيع مختلف التكاليف بين المنتجات الرئيسة والعرضية بما يتطلب جمعها في حساب واحد.

من هنا فان معظم حسابات المزرعة المختلطة مثل حسابات المواشي والدواجن تمثل حسابات تشغيل أو متاجرة ترحل أرصدتها (ربح او خسارة) بعد تحديدها من الحساب إلى حساب أرباح وخسائر عام يبين النتيجة النهائية لكل انشطة المزرعة.

٧. استخدام نتاج وإنتاج المزرعة في النشاط الحيواني مرة أخرى في المستقبل لتوليد النتاج والإنتاج، ويمكن تقييم ذلك بالتكلفة خلال مدة الإنتاج او بسعر السوق للإنتاج المماثل.

٨. تؤثر العوامل الطبيعية والبيئية الخارجة عن ارادة الانسان بشكل ملحوظ على الإنتاج الحيواني، اذ قد تنفق الحيوانات في أية مرحلة من مراحل نموها ولاسيما في بدء حياتها. لذا يقال بأن الطبيعة هي الشريك القوي للمسوؤلين عن هذا النشاط (البلداوي، ١٩٨٩، ١١)

التكلفة في هذا النشاط (صبري، ١٩٩٤، ٣٠٩).فضلاً عن أن هناك صعوبة في تقدير الإنتاج في النشاط الزراعي والحيواني مقدما .

٩. إرتفاع تكاليف التسويق (النقل والتخزين والاعلان والبيع)، لان قسما كبيرا من المنتجات تتسم بقابليتها على سرعة التلف. (البلداوي، ١٩٨٩، ١٥)

ويورد البعض خصائص للنشاط الزراعي بشكل عام، وهي تفيد للنشاط الحيواني أيضاً وهي: (حمادة وقريط، ٢٠٠٠ ،٢٧).

١. القابلية للتغيير: قابلية الموجودات للتحويل البيولوجي.
٢. إدارة التغيير: وتتمثل التسهيلات المقدمة من الادارة لتحقيق عملية التحويل البيولوجي على الوجه الامثل مثل مستويات التغذية والرطوبة والحرارة والمناعة والضوء.
٣. قياس التغير في النوعية (على سبيل المثال، الميزات الوراثية، النضج).
٤. قياس التغير في الكمية (على سبيل المثال، نتاج الحيوانات وإنتاج النباتات، الوزن، الحجم).

٣ حساب تكاليف النتاج في ماشية التربية

٣-١ مفهوم ماشية التربية

قبل التطرق إلى مفهوم ماشية التربية لابد من الاشارة إلى أهمية الحيوانات الزراعية وأهمها الماشية في حياة الانسان، وذلك من خلال الدور المهم الذي تلعبه في تحويل مواد خام كالاعشاب ومخلفات المزارع والمطاحن ومواد فائضة عن حاجة الانسان إلى منتجات أكثرنفعاً له كاللحوم والألبان ومنتجاتها والصوف والبيض والجلود والعظام ومواد بروتينية ومستخلصات الهورمونات،فضلاً عن استخدام البعض منها حيوانات عمل في المزرعة (جلال وكرم، ١٩٨٤، ٩) (غزال وآخرون، ٢٠٠٠، ١٩٧)

وهي الموجودات الحيوانية المقتناة بقصد الحصول على نتاجها، وتتمثل بالماشية التي تشتريها المزرعة بقصد الاحتفاظ بها كموجود ثابت وتربيتها والعناية بها للحصول على نتاجها وبيعه وتحقيق ربح من عملية بيع النتاج أو تحويل جزء منه إلى ماشية التربية نفسها والانشطة الاخرى في المزرعة (زكي، ١٩٩٧، ٣٠٣) (الدباغ ٢٠٠٠، ٧٣) (ضيف، ١٩٧٤، ١٢٥) (الغبان والغبان، ٢٠٠٢، ٥٩٦)

ومن المهم الاشارة إلى ان الاختلافات الرئيسة بين ماشية التربية وغيرها من ماشية الالبان وماشية التسمين تعد مهمة جداً ، لانها ستؤثر في كثير من العمليات اللاحقة في عمليات التربية وأنواع حضائر الايواء والاحتياجات وحتى طريقة التغذية وأنواع الاعلاف (اسماعيل ومتولي، ١٩٨٢، ١٧٠) .

ومن الجدير بالذكر أن مراحل التربية للانعام والماشية في بدء ظهور الإنتاج الحيواني كانت تحوي حيوانات أو مواشي متعددة الاغراض (أي تدمج بين ماشية التربية والألبان والتسمين)، ولكن ذلك أدى إلى التأثير في كل نوع من أنواع الإنتاج، ولم يحقق كفاية عالية في الإنتاج، لذلك أصبح الاتجاه نحو التخصص وتكوين سلالات منتجةلكل نوع مهم جداً ، حتى صار للتربية حيوان خاص ولإنتاج الالبان حيوان آخر وللتسمين حيوان آخر بما، يحقق كفاءة اقتصادية عالية في كل نشاط. (الصائغ وآخرون، ١٩٨٦، ٩) .

من هنا فإن الغرض من الاولى (ماشية التربية) هو النتاج والذي يفرض اختيار سلالات قوية مقاومة ومنسجمة مع البيئة المحلية، لانها ستبقى مدة أطول أو تعيش

عمراً أكبر من ماشية الألبان وماشية التسمين، كما أنها ستمد الاخيرتين بالمدخلات اللازمة لاستمرارهما. (ويشير البعض إلى ان التعرف على القيمة الوراثية للحيوانات يعد من أهم عمليات تربية الحيوان. (جلال وكرم، ١٩٨٤، ٢٣٩)). كما ويعتمد اختيار سلالات العجول لغرض التربية بدرجة كبيرة على العمر لارتباط ذلك بالحصول على صفات وراثية قوية. (إج وروي، ١٩٨٢، ١٩).

إن الهدف الأساسي من اقتناء ماشية التربية هو إنتاج سلالات جديدة بهدف بيعها وتحقيق أرباح من بيع ذلك من دون بيع الموجودات نفسها، وبذلك تعد هذه الموجودات من الموجودات الثابتة الحية، وأن الهدف من إنتاج سلالات جديدة هو بيعها ومن ثم ضمان استمرار توافر الماشية اللازمة لدعم نشاط إنتاج اللحوم الذي يعد أحد أهم مجالات الاستثمار نظراً لزيادة الطلب على منتجات اللحوم بوصفها المصدر الأساسي لغذاء الانسان. ويلحظ أن جميع المصاريف التي تصرف على ماشية التربية من لحظة شرائها وحتى بدء استخدامها في عملية إنتاج السلالات الجديدة تعد من تكاليف الموجودات الثابتة الحية في حين تعد جميع المصاريف التي تنفق على ماشية التربية من بدء استخدامها في عملية إنتاج السلالات الجديدة من المصاريف الايرادية وتحمل على حـ/ أ.خ ماشية التربية (عطية ومحمد، ٢٠٠٠، ١٠٥) (عطية، ١٩٨٥، ١١١-١١٢)

مما تقدم يتضح أن نشاط ماشية التربية يتجه أساساً إلى إنتاج سلالات من الماشية تكون ذات صفات وراثية قوية مقاومة ومنسجمة مع البيئة المحلية لها القدرة على المحافظة على أصول وأجناس من الماشية مطلوبة للانشطة الثلاثة (التربية والتسمين والالبان).

٣-٢ الحسابات اللازمة لتحديد تكاليف النتاج من ماشية التربية

إن حساب تكلفة النتاج من ماشية التربية الذي يتم التعامل معه خلال المدة سواء بالبيع او التحويل إلى ماشية الالبان او ماشية التسمين أو الابقاء عليه ضمن ماشية التربية لإنتاج سلالات جديدة منه (نتاج جديد) وغيرها من التحويلات يتطلب فتح عدة حسابات هي: (زكي ،١٩٩٧، ٣٠٣ - ٣٠٦) (ضيف، ١٩٧٤، ١٢٥-١٣٤) (الدباغ، ٢٠٠٠، ٧٣-٧٤) (معروف، ١٩٩٠، ٢٥٠-٢٥٧) (الغبان والغبان، ٢٠٠٢، ٥٩٦-٦٠٦)

١. حساب ماشية التربية.
٢. حساب مصروفات وايرادات ماشية التربية.
٣. حساب النتاج.
٤. حساب مبيعات النتاج.
٥. حساب أرباح ماشية التربية وخسائرها.

١. حساب ماشية التربية

ويهدف هذا الحساب إلى تحديد تكلفة ماشية التربية ورصيد آخر المدة بالتكلفة والعدد ويمثل الحساب الرؤوس الكبيرة (الامهات الكبيرة) لماشية التربية التي تكون لدى المزرعة وما قد تشتريه أو ما تحوله الماشية من النتاج للتربية، كما يبين الحساب مبيعات ماشية التربية وما يحول منها إلى ماشية التسمين او الالبان او العمل مقدرا بالتكلفة.

ويظهر في الجانب المدين من الحساب: (زكي ،١٩٩٧، ٣٠٣-٣٠٤)

- الرصيد أول المدة.
- المشتريات النقدية والآجلة من ماشية التربية.
- المحول إلى ماشية التربية من النتاج.
- تكلفة مواليد ماشية التربية حتى تبلغ سن النضوج.

أما في الجانب الدائن من الحساب فيظهر:

- مبيعات نقدية وآجلة لماشية التربية.
- المحول إلى ماشية الالبان أو التسمين أو العمل من ماشية التربية مقدر بالتكلفة
- النافق الاعتيادي من ماشية التربية (بالعدد)
- النافق غير الاعتيادي من ماشية التربية (بالعدد والقيمة) (يحمل به حـ/ أ.خ ماشية التربية)
- استهلاك ماشية التربية (يحمل حـ/ مصروفات وإيرادات ماشية التربية بها)
- رصيد ماشية التربية آخر المدة (بالتكلفة)

ويفضل عند تصوير هذا الحساب تخصيص حقل للعدد بجانب حقل للمبلغ في كل من المدين والدائن من الحساب لاحكام الرقابة على الموجودات.

٢. حساب مصروفات ماشية التربية وايراداتها

إن الغرض من الحساب تحديد تكلفة النتاج ويظهر في الجانب المدين من الحساب:

- المصروفات المباشرة وغير المباشرة التي تصرف على الموجود الثابت في سبيل الحصول على النتاج (المصاريف الايرادية التي تنفق على المواشي خلال المدة) مثل قيمة العلف، ايجار الحضائر، الادوية، راتب الطبيب البيطري واجور العمال والكلافينفضلاً عن نصيب النتاج من المصروفات العمومية والادارية للمزرعة وكذلك قسط استهلاك الموجود. ويظهر في الجانب الدائن:
- قيمة المنتجات والايرادات العرضية مثل ثمن السماد الناتج وكذلك مقابل عمل الماشية في المزرعة لحساب الغير وثمن اللبن الناتج.

أما رصيد الحساب الذي يمثل زيادة الجانب المدين على الدائن هو تكلفة النتاج خلال المدة ويقفل رصيد الحساب بترحيله إلى الجانب المدين من حساب النتاج.

٣. حساب النتاج (نتاج مواشي التربية)

يهدف الحساب إلى تحديد تكلفة المتبقي من النتاج في آخر المدة ويظهر في الجانب المدين من الحساب:

- تكلفة النتاج وهو رصيد حساب مصروفات وايرادات ماشية التربية

- المصروفات المباشرة الخاصة بهذا النتاج التي تنفقها المزرعة حتى يحين وقت بيعه ويظهر في الجانب الدائن :
- المحول من النتاج إلى ماشية التربية (الموجود الثابت)
- مبيعات النتاج إلى الغير مقومة بالتكلفة
- النافق الاعتيادي من النتاج (بالعدد)
- النافق غير الاعتيادي من النتاج (بالعدد والقيمة) (يحمل به حـ/ أ.خ ماشية التربية)

ويتم توسيط حساب مبيعات النتاج عند تحويل عدد من النتاج إلى ماشية التربية، فاذا حول هذا النتاج على أساس سعر المثل في السوق ففي هذه الحال يقيد في جانب له من حساب النتاج بسعر التكلفة (ويذكر في الشرح "من حـ/ مبيعات النتاج" على أن يحول بعد ذلك بسعر السوق عن طريق حساب مبيعات النتاج إلى حـ/ ماشية التربية)، أما اذا تم تحويله بالتكلفة فيوضع في جانب له من حـ/ النتاج بالتكلفة (ويذكر في الشرح "إلى حـ/ ماشية التربية")

٤. حساب مبيعات النتاج

يعد هذا الحساب بمثابة حساب متاجرة خاص بماشية التربية، ويظهر في الجانب المدين :
- تكلفة مبيعات النتاج المحول إلى هذا الحساب من حساب النتاج .
- تكلفة المحول من النتاج إلى حساب ماشية التربية .
- مصاريف البيع والتوزيع .

ويظهر في الجانب الدائن :
- المبيعات النقدية والاجلة (يجب تحليلها في حالة تصوير الحسابات المتقابلة) (براون، ٢٠٠٠: ٨٦)
- المحول إلى ماشية التربية من هذا النتاج (اذا تم التحويل بسعر البيع)

ويحول رصيد هذا الحساب الدائن الذي يمثل أرباح مبيعات النتاج إلى الجانب الدائن من حساب أرباح ماشية التربية وخسائرها.
أما اذا كان رصيد الحساب مدينا فهو يمثل خسارة مبيعات النتاج، ويرحل إلى الجانب المدين من حساب أرباح ماشية التربية وخسائرها.

٥. حساب أرباح ماشية التربية وخسائرها

ويخصص هذا الحساب لتحديد صافي ربح او خسارة نشاط ماشية التربية، ويظهر في الجانب المدين:
- خسائر بيع الرؤوس الكبيرة (الموجود الثابت)
- النافق غير الاعتيادي (من النتاج وأبقار التربية)
- التلف غير الطبيعي في العلف
- مصاريف ادارية وعمومية مباشرة
- الرصيد المدين لحساب مبيعات النتاج (ويمثل خسارتها الاجمالية)

ويظهر في الجانب الدائن:
- أرباح بيع الرؤوس الكبيرة.

- الرصيد الدائن لحساب مبيعات النتاج (يمثل الأرباح الاجمالية من بيع النتاج).

ويرحل الرصيد الدائن من هذا الحساب إلى الجانب ا لدائن من حـ/ أ.خ، اما اذا كان رصيد الحساب مدينا فيرحل إلى الجانب المدين من حـ/ أ.خ، ويمثل الرصيد الدائن للحساب صافي أرباح ماشية التربية، أما الرصيد المدين فيمثل صافي خسارة ماشية التربية.

ويلحظ إظهار الأرباح والخسائر الناتجة من بيع الرؤوس الكبيرة في هذا الحساب بوصفها عمليات عارضة لاتستحق فتح حساب خاص لمبيعات ماشية التربية.

وتظهر الحسابات السابقة في الملحق ١.

٤. حساب تكلفة النتاج وأبقار التربية في مزرعة أبقار الرافدين في مدينة الموصل ومجالات إستخدامها في ترشيد إدارة المزرعة

٤-١ نبذة عن عينة البحث والبيانات التي حصل عليها الباحث من المزرعة

تم اختيار مزرعة أبقار الرافدين من قبل الباحث لتطبيق الدراسة، وتقع في اطراف مدينة الموصل (الجانب الشمالي الشرقي) وهي احدى المزارع القليلة التي تهتم بتربية أبقار الماشية (أبقار التربية) بهدف إنتاج السلالات والتي وافقت على اعطاء بيانات تخص نشاطها، وفيما يتعلق بموضوع البحث وبإعتماد المسح الميداني تم تجميع البيانات بعد إمتناع عدة مزارع للأبقار في مدينة الموصل عن الموافقة على إجراء الدراسة فيها وعلى إعطاء البيانات، وقد زاولت المزرعة نشاطها عام ٢٠٠٣ والذي يشمل (أبقار الحليب وأبقار وعجول التسمين)، ولكن نشاطها كان محدوداً وبدأت نهاية سنة ٢٠٠٤ بالتحضير لنشاط أبقار التربية (موضوع البحث)، وهو نشاط صعب ونادر ولاتزاوله إلا قلة من المزارع بسبب تعقيداته، وبدأت عام ٢٠٠٥ ممارسة هذا النشاط. وتقوم المزرعة بشراء أبقار التربية / الموجودات الكبيرة وتربيتها والعناية بها للحصول على المواليد الجديدة (النتاج) منها لتقوم بعد ذلك بتربية النتاج والاستفادة منه بالبيع أو التحويل إلى أبقار تربية والانشطة الاخرى (الحليب والتسمين) كذلك تقوم بشراء العجول (الأبقار الصغيرة) ودمجها مع المواليد الجديدة (النتاج) وتربيتها لتتحول بعد ذلك إلى أبقار التربية الكبيرة / الموجودات أو تأخذ دورة النتاج نفسها.

إن أصحاب المزرعة لهم خبرة موروثة في مجال تربية وتحسين الإنتاج في هذا النوع من نشاط المزرعة وإنتاج سلالات أصيلة من أبقار التربية المحلية والمستوردة. وقد تم الحصول على البيانات التي تخص البحث من بعض السجلات التي تمسكها المزرعة والتي تعد غير متكاملة ولا تعطي تفاصيل واضحة عن تكاليف المواليد الجديدة (النتاج) وأبقار التربية / الموجودات الكبيرة، لأن المزرعة حديثة النشاط ولا تعد حسابات نظامية ولا تحتفظ بسجلات كافية توضح تكاليف الأنشطة الثلاث فيها بل تكتفي بتسجيل إجمالي المصاريف واجمالي الايرادات وعدد الرؤوس الكبيرة (أبقار التربية والانشطة الاخرى) والنتاج. علماً ان المزرعة لا تستطيع حساب تكلفة النتاج وأبقار التربية بشكل واقعي بسبب ذلك، وهذا ما ايدته إدارة

المزرعة والمحاسب وأصحابها وكذلك المزارع الأخرى بسبب عدم إعتماد الاسلوب المحاسبي التكاليفي السليم.

وقد حاول الباحث حساب تكاليف النتاج بشكل مفصل ودقيق وبأسلوب محاسبي تكاليفي وتحديد تكلفة المحول منه إلى الانشطة كافة وبالاخص أبقار التربية كذلك تحديد وحساب تكلفة أبقار التربية / الموجودات وحجم التكاليف المصروفة على العملية الإنتاجية في المزرعة لهذا النشاط مع تحليلها إلى تكاليف أبقار التربية وتكاليف النتاج وتحليلها على مستوى عناصر التكاليف.

وتخص البيانات الآتية نشاط مزرعة أبقار الرافدين عن السنة ٢٠٠٥ التي تم الحصول عليها من دفاتر المزرعة والاستفسار من مدير المزرعة والطبيب البيطري والمحاسب والاستفادة من خبرتهم في فصل عناصر التكاليف الخاصة بأبقار التربية عن الانشطة الاخرى في المزرعة:

بلغ رصيد أبقار التربية في سجلات الشركة في ٢٠٠٤/١٢/٣١، ٢٢٢٠٠٠٠٠٠ دينار وتمثل تكلفة ٢٢٠ رأس من الأبقار، (المشتراة صغيرة في المدة الماضية وان إنتاجها سيتم خلال سنة ٢٠٠٥، وكانت من البقر المحلي المحسن والبقر الاجنبي المستورد).

وتمت العمليات الآتية اثناء السنة في هذه المزرعة وكانت بالشكل الاتي(*) :

١. مشتريات اثناء السنة من أبقار التربية (الموجودات).
   أ. وجبة أولى ١٠٤ رأس من البقر المحلي المحسن كلفة الرأس الواحد ٢مليون دينار .
   ب. وجبة ثانية ٥٠ رأس من البقر الاجنبي المستورد كلفة الرأس الواحد ٢.٥مليون دينار.
٢. كانت مبيعات النتاج خلال السنة.
   أ. وجبة اولى ١٠ رأس بسعر ٢مليون دينار للرأس الواحد.
   ب. وجبة ثانية ٤٥ رأس بسعر ٣ مليون دينار للرأس الواحد .
٣. مصروفات الأبقار.

- استهلاك أبقار التربية (٢٥) رأس لكل رأس ٢٥٠.٠٠٠ دينار (بسبب كبر سنها وقلة إنتاجها).
- اندثار مباني وحضائر ومعدات خاصة (٦١٥٠٠٠٠) دينار منها (١٥٥٠٠٠٠ دينار للنتاج) صيانة مباني وحضائر ومعدات خاصة (٨٢٢٥٠٠٠) دينار منها (٢١٠٠٠٠٠ دينار للنتاج).
- تكلفة الاعلاف العادية: مشتريات العلف خلال السنة (٤٣٨٧٠٠٥٠٠) دينار، وكان رصيد أول المدة (٥٥٧٥٠٠٠٠) دينار ورصيد آخر المدة (٧٠٣٥٠٠٠٠) دينار، وكان العجز في العلف (٥٤٠٠٠٠٠) دينار نصفه طبيعي. علف أخضر مصروف (٤١١٤٠٠٠٠) دينار منها (١٠٠٠٠٠٠٠ دينار للنتاج).
- لقاحات وادوية (٤٥٠٠٠٠٠) دينار(**) منها (١١٠٠٠٠٠ دينار للنتاج) .

(*) مزرعة ابقار الرافدين، (٢٠٠٥) ، سجلات ودفاتر المزرعة.

م. علاج (٧٥٠٠٠٠) دينار منها (٢٥٠٠٠٠ دينار للنتاج).
- راتب الطبيب البيطري٢٧٠٠٠٠٠٠ دينار منها (٥٤٠٠٠٠٠ دينار للنتاج).
- رواتب المشرفين والعمال في المزرعة ٤٢٠٠٠٠٠٠ دينار منها (١٠٥٠٠٠٠٠ دينار للنتاج).
- راتب المحاسب ١٢٠٠٠٠٠ دينار.
- راتب مدير المزرعة ١٠٨٠٠٠٠٠ دينار.
- رواتب الحرأس ٤٨٠٠٠٠٠ دينار.
- م. عمومية ٤٢٠٠٠٠٠ دينار منها (١١٠٠٠٠٠ دينار للنتاج).
- م. بيع ٦٠٠٠٠٠ دينار.
- اندثار الات ومعدات عامة ٢٩٠٠٠٠٠ دينار [*] .
- صيانة الات ومعدات عامة ٢٧٠٠٠٠٠ دينار .
- ماء وكهرباء ووقود ٤٢٥٠٠٠٠ دينار.

٤. إيرادات أبقار التربية:
ألبان مباعة ١٥٠كغم بسعر ١٠٠٠ دينار للكغم (لليوم الواحد)
ألبان مستهلكة للمزرعة ٣٠كغم يومياً [**]
سماد حيواني مباع ٨٤٠٠٠٠٠ دينار.

٥. بيانات أخرى:
- تم انتقاء (١٢٥) رأساً من النتاج لضمها إلى أبقار التربية أ- بالتكلفة ب- بسعر السوق (٣٢٥٠٠٠٠دينار) للرأس الواحد [***].
- تم تحويل (١٢) رأساً من النتاج إلى أبقار التسمين بالتكلفة.
- تم تحويل (٧) رأس من النتاج إلى أبقار الحليب بالتكلفة.
- نفق خلال السنة (١٠) رأس من الموجودات (وكانت من رصيد اول المدة) قدرت تكاليفها (٣٥٠٠٠٠٠٠) دينار ٨٠% منها غير اعتيادي.
- نفق خلال السنة (٣٩) رأساً من النتاج (١/٣ منها غير اعتيادي).
- تم تحويل (٢١) رأساً من أبقار التربية إلى أبقار التسمين بقيمة (٣٢٥٠٠٠٠) دينار للرأس الواحد.

[**] كانت اللقاحات كما اشار اليها طبيب المزرعة ، تمثل عدة انواع وهي: (لقاح الحمى القلاعية + الطاعون البقري + التسمم المعوي + الحمى النزفية + الجمرة الخبيثة + علاج الطفيليات + جرعة للكبد + مضادات حيوية + هورمونات).

[*] المعدات والالات مثل (محالب للابقار ومعدات ارضاع العجول والات تنظيف الحضائر ومعدات التلقيح الصناعي والات الترقيم وادوات ومعدات التغطيس والتداوي).

[**] تعد مسحوبات ولاتعالج ضمن موضوع البحث .

[***] لان العدد (١٢٥) رأساً من النتاج (المواليد الجديدة) الذي تم انتقاؤه لاضافته الى ابقار التربية يعد افضل من المباع من النتاج سابقاً (وجبة /١ + وجبة / ٢) وان سعره في السوق يعادل ٣٢٥٠٠٠٠ دينار للراس الواحد .

- تم تحويل (١٨) رأس من أبقار التربية إلى أبقار الحليب بقيمة (٣٥٠٠٠٠٠) دينار للرأس الواحد.
- بيع خلال السنة (١١) رأساً من الموجودات بسبب قلة إنتاجها وكانت من رصيد اول المدة بمبلغ (٣٣٠٠٠٠٠٠) دينار.
- كان رصيد آخر المدة (٩) رأس من النتاج.

٤-٢ حساب تكلفة النتاج / المواليد الجديدة وأبقار التربية/الموجودات في المزرعة

٤-٢-١ بالتكلفة

اذا كان المحول من المواليد الجديدة (النتاج) إلى أبقار التربية بالتكلفة فان تسلسل إعداد الحسابات سيكون بالشكل الآتي:

(١) حـ/ مصروفات وايرادات أبقار التربية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣١٦٠٠٠٠٠٠	علف عادي مستهلك (*)	٥٤٧٥٠٠٠٠	البان مباعة (**)
٣١١٤٠٠٠٠	علف اخضر مصروف	٨٤٠٠٠٠٠	سماد حيواني مباع
٣٤٠٠٠٠٠	لقاحات وادوية	٣٦١٠٦٥٠٠٠	الرصيد يقفل في الجانب المدين من حساب النتاج (يمثل كلفة النتاج خلال المدة)
٢١٦٠٠٠٠٠	راتب الطبيب البيطري		
٣١٥٠٠٠٠٠	رواتب العمال والمشرفين		
٥٠٠٠٠٠	مصاريف علاج		
٣١٠٠٠٠٠	مصاريف عمومية		
٤٦٠٠٠٠٠	اندثارمباني وحضائر ومعدات		
٦١٢٥٠٠٠	صيانة مباني وحضائر ومعدات		
٦٢٥٠٠٠٠	استهلاك أبقار التربية		
٤٢٤٢١٥٠٠٠		٤٢٤٢١٥٠٠٠	

(٢) حـ / النتاج (المواليد الجديدة)

العدد	القيمة	البيان	العدد	القيمة	البيان

(*) العلف المستهلك (العادي) = رصيد العلف اول المدة + مشتريات العلف خلال الفترة – (العجز في العلف + رصيد العلف اخر المدة) + العجز الطبيعي في العلف =
٥٥٧٥٠٠٠٠+٤٣٨٧٠٠٥٠٠- (٥٤٠٠٠٠٠+٧٠٣٥٠٠٠٠) +٢٧٠٠٠٠٠ =
٤٢١٤٠٠٥٠٠ دينار منها (١٠٥٤٠٠٥٠٠ دينار علف للنتاج).

(**) ألبان مباعة = ١٥٠كغم × ٣٦٥ يوم × ١٠٠٠ دينار = ٥٤٧٥٠٠٠٠ دينار

٢٤٧	٣٦١٠٦٥٠٠٠	حـ/مصروفات وايرادات ماشية التربية	١٢٥	٢٨١٩٣٧٥٠٠	حـ/ماشية التربية
	١٠٥٤٠٠٥٠٠	علف عادي مستهلك	١٢	٠٢٧٠٦٦٠٠٠	حـ/ماشية التسمين
	١٠٠٠٠٠٠٠	علف اخضر مصروف	٧	٠١٥٧٨٨٥٠٠	حـ/ماشية الحليب
	١١٠٠٠٠٠	لقاحات وادوية	١٠	٠٢٢٥٥٥٠٠٠	حـ/مبيعات النتاج (وجبة/١)
	٥٤٠٠٠٠٠	راتب الطبيب البيطري	٤٥	١٠١٤٩٧٥٠٠	حـ/مبيعات النتاج (وجبة/٢)
	١٠٥٠٠٠٠٠	رواتب العمال والمشرفين	٢٦	---------	النافق الاعتيادي
	٢٥٠٠٠٠	مصاريف علاج	١٣	٠٢٩٣٢١٥٠٠	النـافق غيـر الاعتيـادي حـ/ أ.خ ماشية التربية
	١١٠٠٠٠٠	مصاريف عمومية	٩	٠٢٠٢٩٩٥٠٠	رصيد آخر المدة
	١٥٥٠٠٠٠	اندثارمباني وحضائر ومعدات			
	٢١٠٠٠٠٠	صيانة مباني وحضائر ومعدات			
٢٤٧	٤٩٨٤٦٥٥٠٠		٢٤٧(*)	٤٩٨٤٦٥٥٠٠	

كلفة الرأس الواحد من النتاج = القيمة / (عدد النتاج – النافق الاعتيادي) = ٤٩٨٤٦٥٥٠٠ / (٢٤٧-٢٦) = ٢٢٥٥٥٠٠ دينار

(٣) حـ/ ابقار التربيه

العدد	القيمة	البيان	العدد	القيمة	البيان
٢٢٠	٢٢٢٠٠٠٠٠٠	رصيد أول المدة	١١	٣٣٠٠٠٠٠٠	حـ/ الصندوق (مباع للغير)
١٠٤	٢٠٨٠٠٠٠٠٠	مشتريات من الغير	٢١	٦٨٢٥٠٠٠٠	حـ/ ماشية التسمين
٥٠	١٢٥٠٠٠٠٠٠	مشتريات من الغير	١٨	٦٣٠٠٠٠٠٠	حـ/أبقار الحليب
			٢	---------	نافق اعتيادي
١٢٥	٢٨١٩٣٧٥٠٠	حـ/النتاج (كلفة النتاج)	٨	٢٨٠٠٠٠٠٠	نافق غير اعتيادي (حـ/أ.خ أبقار التربية)
			--	٦٢٥٠٠٠٠	استهلاك أبقار التربية
			٤٣٩	٦٣٨٤٣٧٥٠٠	رصيد آخر المدة(أ)
٤٩٩	٨٣٦٩٣٧٥٠٠		٤٩٩	٨٣٦٩٣٧٥٠٠	

(أ) كلفة الرأس الواحد من أبقار التربية من رصيد آخر المدة = ٦٣٨٤٣٧٥٠٠ / ٤٣٩ = ١٤٥٤٣٠٠ دينار

(٤) حـ/ مبيعات النتاج

العدد	القيمة	البيان	العدد	القيمة	البيان

(*) ان عدد المواليد الجديدة (النتاج) لم تكن ضمن نسبة الخصوبة الطبيعية التي اشار اليها طبيب المزرعة وهي ٨٠% بل كانت ٦٦.٢٥%وذلك لان ظروف المزرعة لم تكن جيدة جداً (مثالية) للحصول على المواليد الجديدة كما ونوعاً) وانتاج سلالات عالية الجودة تحقق اهداف مزرعة ابقار التربية (الرافدين) وكما يأتي :

نسبةالخصوبة = عدد المواليد الجديدة / عدد ابقار التربية / الاصول الكبيرة = ٢٤٧ / ٣٧٤ = ٦٦.٢٥%

العجز في نسبة الخصوبة = ٨٠% - ٦٦.٢٥% = ١٣.٧٥% النقص في المواليد الجديدة (النتاج) = ٣٧٤ – ٦٠ (مباع ومحول ونافق) = ٣١٤ × ١٣.٧٥% = ٤٣ رأساً .

١٠	٢٢٥٥٥٠٠٠	حـ/النتاج (وجبة ١/)	١٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	حـ/الصندوق
٤٥	١٠١٤٩٧٥٠٠	حـ/النتاج (وجبة/٢)	٤٥	١٣٥٠٠٠٠٠٠	حـ/الصندوق
---	٦٠٠٠٠٠	مصاريف بيع			
---	٣٠٣٤٧٥٠٠	مجمل الربح			
٥٥	١٥٥٠٠٠٠٠٠		٥٥	١٥٥٠٠٠٠٠٠	

(٥) حـ/ أ. خ أبقار التربية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٠٨٠٠٠٠٠	راتب مدير المزرعة	٣٠٣٤٧٥٠٠	مجمل الربح
٤٨٠٠٠٠٠	رواتب الحراس	٢١٩٠٠٠٠٠	أرباح بيع الماشية الكبيرة (الموجودات) [1]
١٢٠٠٠٠٠	راتب المحاسب		
٢٩٠٠٠٠٠	اندثار الات ومعدات		
٢٧٠٠٠٠٠	صيانة الات ومعدات		
٢٩٣٢١٥٠٠	نافق غير اعتيادي (النتاج)		
٢٧٠٠٠٠٠	تلف غير طبيعي في العلف	٣٤٤٢٤٠٠٠	صافي خسارة
٢٨٠٠٠٠٠٠	نافق غير اعتيادي (أبقار التربية)		
٤٢٥٠٠٠٠	ماء وكهرباء ووقود		
٨٦٦٧١٥٠٠		٨٦٦٧١٥٠٠	

٤-٢-٢ بسعر السوق

بافتراض أن النتاج (المواليد الجديدة) المحولة إلى أبقار التربية كانت بسعر السوق وليس بالتكلفة وفي هذه الحالة فان اعداد الحسابات سيختلف تماماً عما سبق في الحالة [(أ) المحول بالتكلفة]. وسيكون تسلسل الحسابات في الحل بالشكل الآتي:

(١) حـ/ أبقار التربية

العدد	القيمة	البيان	العدد	القيمة	البيان

[1] ارباح بيع ابقار التربية / الاصول .

كلفة الرأس من ابقار التربية من رصيد أول المدة = ٢٢٢٠٠٠٠٠ / ٢٢٠ = ١٠٠٩٠٩.٠٩٠دينار

كلفة المباع من ابقار التربية من رصيد اول المدة (١١رأساً) =١١×١٠٠٩٠٩.٠٩٠= ١١١٠٠٠٠ دينار

ارباح بيع ابقار التربية (١١رأساً) = ٣٣٠٠٠٠٠٠ – ١١١٠٠٠٠٠ =٢١٩٠٠٠٠٠ دينار

٢٢٠	٢٢٢٠٠٠٠٠٠	رصيد اول المدة	١١	٣٣٠٠٠٠٠٠	حـ / الصندوق (مباع للغير)
١٠٤	٢٠٨٠٠٠٠٠٠	مشتريات من الغير	٢١	٦٨٢٥٠٠٠٠	حـ/ أبقار التسمين
٥٠	١٢٥٠٠٠٠٠٠	مشتريات من الغير	١٨	٦٣٠٠٠٠٠٠	حـ/ أبقار الحليب
١٢٥	٤٠٦٢٥٠٠٠٠	حـ/ مبيعات النتاج (سعر السوق)	٢	--------	نافق اعتيادي
			٨	٢٨٠٠٠٠٠٠	نافق غ اعتيادي (حـ/أ.خ أبقار التربية)
			--	٦٢٥٠٠٠٠	استهلاك أبقار التربية
			٤٣٩	٧٦٢٧٥٠٠٠٠	رصيد آخر المدة(أ)
٤٩٩	٩٦١٢٥٠٠٠٠		٤٩٩	٩٦١٢٥٠٠٠٠	

(أ) كلفة الواحد من ابقار التربية في رصيد آخر المدة = ٧٦٢٧٥٠٠٠٠ / ٤٣٩ = ١٧٣٧٤٧٠ دينارً

(٢) حـ/ مصروفات وايرادات ابقار التربيه

يكون الحساب المصور نفسه في الحالة (أ) بالتكلفة (ص٢٣)

(٣) إن حساب النتاج في هذه الحالة يكون الحساب المصور نفسه في الحالة (أ) بالتكلفة ص (٢٣-٢٤) عدا الاتي :

حـ/ النتاج (المواليد الجديدة) (الجزئي)

العدد	القيمة	البيان	العدد	القيمة	البيان
			١٢٥	٢٨١٩٣٧٥٠٠	**حـ/ مبيعات النتاج (كلفة المحول إلى أبقار التربية)**

(٤) حـ/ مبيعات النتاج

العدد	القيمة	البيان	العدد	القيمة	البيان
١٠	٢٢٥٥٥٠٠٠	حـ/النتاج (وجبة/١)	١٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	حـ/الصندوق
٤٥	١٠١٤٩٧٥٠٠	حـ/النتاج (وجبة/ ٢)	٤٥	١٣٥٠٠٠٠٠٠	حـ/الصندوق
١٢٥	٢٨١٩٣٧٥٠٠	حـ/النتاج (كلفة المحول إلى أبقار التربية)	١٢٥	٤٠٦٢٥٠٠٠٠	حـ/أبقار التربية (قيمة المحول إلى أبقار التربية بسعر السوق)
	٦٠٠٠٠٠	م. بيع			
---	١٥٤٦٦٠٠٠٠	مجمل ربح (حـ/أ.خ أبقار التربية الجانب الدائن)			
١٨٠	٥٦١٢٥٠٠٠٠		١٨٠	٥٦١٢٥٠٠٠٠	

(٥) حـ/ أ.خ أبقار التربية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٠٨٠٠٠٠٠	راتب مدير المزرعة	١٥٤٦٦٠٠٠٠	مجمل ربح
٤٨٠٠٠٠٠	رواتب الحرأس	٢١٩٠٠٠٠٠	أرباح بيع الماشية الكبيرة

١٢٠٠٠٠٠	راتب المحاسب		(الموجودات)
٢٩٠٠٠٠٠	اندثار الات ومعدات		
٢٧٠٠٠٠٠	صيانة الات ومعدات		
٢٩٣٢١٥٠٠	نافق غ اعتيادي (النتاج)		
٢٧٠٠٠٠٠	تلف غ طبيعي في العلف		
٢٨٠٠٠٠٠٠	نافق غ اعتيادي (أبقار التربية)		
٤٢٥٠٠٠٠	ماء وكهرباء ووقود		
٨٩٨٨٨٥٠٠	صافي الربح		
١٧٦٥٦٠٠٠٠		١٧٦٥٦٠٠٠٠	

ان اعداد وتصوير الحسابات السابقة (٥ حسابات) في الطريقتين تتطلب خبرة متوسطة من المحاسب الذي يجب ان يكون محاسب تكاليف لان المحاسب المالي لا يمكن له القيام بذلك من دون خبرة عملية في نشاط الإنتاج الحيواني وتأهيل علمي أو خبرة في مجال التكاليف.

٤-٣ بعض التحليلات على البيانات الناتجة في الحسابات السابقة ودورها في ترشيد إدارة مزرعة أبقار الرافدين

ان التحليلات التي ستظهر لاحقا بكل البيانات التي ظهرت فيها هي من اعداد الباحث

(٤-٣-١) تحليل الفرق في صافي الربح (بين حالة تحويل النتاج إلى أبقار التربية بالتكلفة وبسعر السوق)

الجدول ٢

الفرق في صافي الربح (بالدينار)

المحول من النتاج إلى أبقار التربية		الفرق	صافي الربح	
بالتكلفة	بسعر السوق		بالتكلفة	بسعر السوق
٢٨١٩٣٧٥٠٠	٤٠٦٢٥٠٠٠٠	١٢٤٣١٢٥٠٠	(٣٤٤٢٤٥٠٠)	٨٩٨٨٨٥٠٠

(٤-٣-٢) تحليل الفرق في صافي الربح بافتراض ان المباع من أبقار التربية [١١ رأساً بسبب قلة إنتاجها] كان من المشترى خلال السنة وليس من رصيد أول المدة.

الجدول ٣

الفرق في صافي الربح (مقارنة بين الحالة الفعلية والحالة الافتراضية) (بالدينار)

البيان	المباع من أبقار التربية		الفرق
	من رصيد اول المدة (الحالة الفعلية)	من المشترى خلال الفترى (الحالة الافتراضية)	

سعر البيع تكلفة المباع من أبقار التربية	٣٣٠٠٠٠٠٠ (١١١٠٠٠٠٠)=١٠٠٩٠٩٠.٠٩×١١	٣٣٠٠٠٠٠٠ ٢١٦٢١٣٧.٦٦٢(أ) ×١١ =(٢٣٧٨٣٥١٤)	------- ١٢٦٨٣٥١٤
الربح	٢١٩٠٠٠٠٠	٩٢١٦٤٨٦	١٢٦٨٣٥١٤

(أ) تكلفة الرأس من أبقار التربية (المشتراة خلال السنة) = ٢٠٨٠٠٠٠٠٠ + ١٢٥٠٠٠٠٠٠ = ١٦٢١٣٧.٦٢٢ ديناراً
١٠٤+٥٠

ويمكن توضيح ذلك الفرق عن طريق تصوير حـ/ أرباح وخسائر أبقار التربية (جزئي)

١. بالتكلفة

الحالة الفعلية				الحالة الافتراضية			
حـ/ أ.خ أبقار التربية (جزئي)				حـ/ أ.خ أبقار التربية (جزئي)			
أرباح بيع أبقار التربية صافي خسارة	٢١٩٠٠٠٠٠ (٣٤٤٢٤٠٠٠)			أرباح بيع أبقار التربية صافي خسارة	٩٢١٦٤٨٦ (٤٧١٠٧٥١٤)		

الفرق في صافي الربح = ٤٧١٠٧٥١٤ ـ ٣٤٤٢٤٠٠٠ = ١٢٦٨٣٥١٤ دينار

٢. بسعر السوق

الحالة الفعلية				الحالة الافتراضية			
حـ/ أ.خ أبقار التربية (جزئي)				حـ/ أ.خ أبقار التربية (جزئي)			
صافي الربح	٨٩٨٨٨٥٠٠	أرباح بيع أبقار التربية	٢١٩٠٠٠٠٠	صافي الربح	٧٧٢٠٤٩٨٦	٩٢١٦٤٨٦	أرباح بيع أبقار التربية

الفرق في صافي الربح = ٨٩٨٨٨٥٠٠ ـ ٧٧٢٠٤٩٨٦ = ١٢٦٨٣٥١٤ دينار

(٤-٣-٣) المقارنة بين تكلفة النتاج وأبقار التربية المقدرة والفعلية

بافتراض أن الكلفة المقدرة للنتاج (المواليد الجديدة) وأبقار التربية الكبيرة (الموجودات) للسنة ٢٠٠٥ (لان المزرعة حديثة وليست لديها تقديرات (اعتمد الباحث في هذه التقديرات على تقديرات مدير المزرعة للتكلفة) كانت :

١٩٥٠٠٠٠ دينار للرأس من النتاج
٢٠٠٠٠٠٠ دينار للرأس من أبقار التربية (اذا كان المحول بالتكلفة)
٢٢٥٠٠٠٠ دينار للرأس من أبقار التربية (اذا كان المحول بسعر السوق)

الجدول ٤
مقارنة بين تكلفة النتاج وأبقار التربية المقدرة والفعلية (بالدينار)

البيان	النتاج	أبقار التربية	
		أ- بالكلفة	ب- بسعر السوق
ت. مقدرة للرأس الواحد	١٩٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠٠

ت. فعلية للرأس الواحد	٢٢٥٥٥٠٠	١٤٥٤٣٠٠	١٧٣٧٤٧٠
الزيادة (النقص) عن الفعلية	(٣٠٥٥٠٠)	٥٤٥٧٠٠	٥١٢٥٣٠
نسبة الزيادة (النقص)%	(١٣.٥٥)	٣٧.٥٢٣	٢٩.٤٩٨

ويمكن اجراء مقارنات بين الفترات الدورية المتتالية او مع مدة معينة او المقارنة مع بيانات لمزارع مماثلة (في حالة توفر البيانات للفترات السابقة او المزارع المماثلة) وتحليل نتائج المقارنة كما ورد في الجدول السابق .

(٤-٣-٤) تاثير اسعار التحويل (من النتاج إلى أبقار التربية) على تكلفة الرأس الواحد من أبقار التربية (الموجودات) من رصيد آخر المدة (٤٣٩ رأساً)

الجدول ٥

تاثير اسعار التحويل على تكلفة الرأس من أبقار التربية وتحديد متوسط تكلفة الرأس (٤٣٩ رأساً) بالدينار

اسعار التحويل	تكلفة / قيمة المحول من النتاج إلى أبقار التربية (١)	تكلفة الرأس الواحد من أبقار التربية من سعر التحويل (٢)	متوسط تكلفة الرأس من أبقار التربية عدا المحول من النتاج(٣)	المتوسط الكلي لتكلفة الرأس من أبقار التربية(٤)
١- التكلفة	٢٨١٩٣٧٥٠٠	٦٢٤٢١٦.٦٥	٨١٢٠٨٣.٣	١٤٥٤٣٠٠
٢- سعر السوق	٤٠٦٢٥٠٠٠٠	٩٢٥٣٨٦.٦٥	٨١٢٠٨٣.٣	١٧٣٧٤٧٠
التكلفة + هامش الربح ٣٠%(ب)	٣٦٦٥١٨٧٥٠(أ)	٨٣٤٨١٤.٦٥	٨١٢٠٨٣.٣	١٦٤٦٨٩٩

كيفية حساب بيانات جدول ٥

حقل (٢) = حقل (١) ÷ ٤٣٩

حقل (٣) = متوسط تكلفة الرأس الواحد من (الموجودات) مع التغيرات كافة عدا المحول من النتاج إلى أبقار التربية (رصيد اول المدة + المشتريات – المباع والمحول إلى انشطة آخرى والنافق غير الاعتيادي والاستهلاك)

$$\frac{\text{٢٢٢٠٠٠٠٠٠} + \text{٢٠٨٠٠٠٠٠٠} - (\text{٣٣٠٠٠٠٠٠}+\text{٦٨٢٥٠٠٠٠}+\text{٦٣٠٠٠٠٠٠}+\text{٢٨٠٠٠٠٠٠} + \text{٦٢٥٠٠٠٠})}{\text{٤٣٩}}$$

$$= \frac{\text{١٩٨٥٠٠٠٠٠}-\text{٥٥٠٠٠٠٠٠}}{\text{٤٣٩}} = \frac{\text{٣٥٦٥٠٠٠٠٠}}{\text{٤٣٩}} = \text{٨١٢٠٨٣.٣ دينار}$$

حقل (٤) = حقل (٢) + حقل (٣)

$$(\text{أ})\ \text{٢٨١٩٣٧٥٠٠} + \left(\frac{\text{٣٠}\times\text{٢٨١٩٣٧٥٠٠}}{\text{١٠٠}}\right) = \text{٣٦٦٥١٨٧٥٠ دينار}$$

(ب) يمكن تحديد أي سعر للتحويل من النتاج وبيان تأثيره على تكلفة الرأس من أبقار التربية.

٤-٣-٥ تكلفة النتاج وأبقار التربية/ الموجودات الكبيرة
٤-٣-٥-١ تحليل تكاليف النتاج (المواليد الجديدة)

الجدول ٦
تحليل عناصر تكلفة النتاج (*)

عناصر التكلفة		تكلفة النتاج					
		أ- بدون منتجات عرضية مباعة			ب- بوجود منتجات عرضية مباعة		
نوع التكلفة	تحليل ناصر التكلفة	تكلفة العنصر (دينار)	%	تكلفة الرأس (١) (دينار)	تكلفة العنصر (دينار)	%	تكلفة الرأس (١) (دينار)
مواد	علف عادي مستهلك	٤٢١٤٠٠٥٠٠	٧٥.٣٣		٤٢١٤٠٠٥٠٠		
	علف اخضر مصروف	٤١١٤٠٠٠٠	٧.٣٢		٤١١٤٠٠٠٠		
	لقاحات وادوية	٤٥٠٠٠٠٠	٠.٥٥		٤٥٠٠٠٠٠		
					-(٦٣١٥٠٠٠٠) (٢)		
		٤٦٧٠٤٠٥٠٠	٨٣.٢	٢١١٣٣٠٥.٤٢	٤٠٣٨٩٠٥٠٠	٨١.١	١٨٢٧٥٥٨.٦٢
أجور	راتب الطبيب البيطري	٢٧٠٠٠٠٠٠			٢٧٠٠٠٠٠٠		
	رواتب العمال والمشرفين	٤٢٠٠٠٠٠٠			٤٢٠٠٠٠٠٠		
		٦٩٠٠٠٠٠٠	١٢.٢	٣١٢٢١٧.٢٠	٦٩٠٠٠٠٠٠	١٣.٥	٣١٢٢١٧.٢٠
مصاريف	مصاريف علاج	٧٥٠٠٠٠			٧٥٠٠٠٠		
	مصاريف عمومة	٤٢٠٠٠٠٠			٤٢٠٠٠٠٠		
	اندثار مباني وحضائر	٦١٥٠٠٠٠			٦١٥٠٠٠٠		
	صيانة مباني وحضائر	٨٢٢٥٠٠٠			٨٢٢٥٠٠٠		
	استهلاك أبقار التربية	٦٢٥٠٠٠٠			٦٢٥٠٠٠٠		
		٢٥٥٧٥٠٠٠	٤.٦	١١٥٧٢٣.٩٨	٢٥٥٧٥٠٠٠	٥.٤	١١٥٧٢٣.٩٨
المجموع		٥٦١٦١٥٥٠٠	١٠٠	٢٥٤١٢٤٦.٦	٤٩٨٤٦٥٥٠٠	١٠٠	٢٢٥٥٥٠٠

(١) أعداد المواليد الجديدة / النتاج = ٢٤٧-٢٦ ناقق اعتيادي = ٢٢١ رأس (تقسم المجاميع الرئيسية لعناصر التكلفة الثلاثة على ٢٢١ للحصول على تكلفة الرأس من العنصر) .

(٢) نصيب الراس من منتجات عرضية مباعة = ٦٣١٥٠٠٠٠ / ٢٢١ = ٢٨٥٧٤٦.٦ دينار

وهي تمثل الفرق في تكلفة الرأس الواحد من النتاج بين عدم وجود أو وجود منتجات عرضية مباعة = ٢٥٤١٢٤٦.٦ – ٢٢٥٥٥٠٠ = ٢٨٥٧٤٦.٦ دينار .

(*) إن أرقام عناصر التكلفة في جدول (٦) تمثل مجموع تكلفة كل عنصر في (حساب مصروفات وايرادات ابقار التربية+حساب النتاج) من (ص٢٣ و ص٢٤) .

وهي تمثل الفرق في تكلفة المواد بين حالة وجود أوعدم وجود منتجات عرضية مباعة .

٢١١٣٣٠٥.٤٢ – ١٨٢٧٥٥٨.٦٢ = ٢٨٥٧٤٦.٨ دينار

ويمكن الاستفادة من البيانات الواردة في الجدول ٦ في إعداد موازنات المدة القادمة لعناصر تكلفة النتاج وحسب توقع نسبة الخصوبة خلال المدة القادمة (المواليد الجديدة).

إن الجدول ٦ يظهر نسبة عناصر التكلفة (%) من تكلفة الرأس الواحد من النتاج ومن اجمالي تكاليف النتاج وأهمية عنصر المواد (٨٣.٢%) والعلف بشكل خاص (٨٢.٦٥%)

(٤-٣-٥-٢) تكلفة أبقار التربية / الموجودات الكبيرة

أ-متوسط تكلفة الراس الواحد(قبل التحويل من النتاج= تكلفة رصيد أول المدة +تكلفة المشتريات
وقبل التحويل الى الانشطة) ـــــــــــــــــــــــــــــــ
كمية الرصيد + كمية المشتريات

= (٢٢٢٠٠٠٠٠٠+(٢٠٨٠٠٠٠٠٠+١٢٥٠٠٠٠٠٠)) / (٢٢٠ + (١٠٤+٥٠)) = ٥٥٥٠٠٠٠٠٠ / ٣٧٤ = ١٤٨٣٣٥٧.٢دينار للرأس

ب-متوسط تكلفة الرأس الواحد(بعد التحويل من النتاج بالتكلفة وقبل التحويل الى الانشطة)

= (٥٥٥٠٠٠٠٠٠+٢٨١٩٣٧٥٠٠) / (٣٧٤ + ١٢٥) = ٨٣٦٩٣٧٥٠٠ / ٤٩٩ = ١٦٧٧٢٢٩.٥دينار للرأس

ج-متوسط تكلفة الرأس الواحد (بعد التحويل من النتاج بسعر السوق وقبل التحويل الى الانشطة)

= (٥٥٥٠٠٠٠٠٠+ ٤٠٦٢٥٠٠٠٠) / (٣٧٤ + ١٢٥) = ٩٦١٢٥٠٠٠٠ / ٤٩٩ = ١٩٢٦١٥٢.٧ دينار للرأس

د- متوسط تكلفة الرأس من رصيد آخرالمدة (بعد التغيرات كافة خلال الفترة) = ١٤٥٤٣٠٠دينار للرأس من (ص٢٥)

الجدول ٧

تكلفة الرأس من ابقار التربية حسب الحالات (أ – ب – جـ - د) (دينار)

البيان	أ	ب	ج	د
متوسط تكلفة الراس	١٤٨٣٣٥٧.٢	١٦٧٧٢٢٩.٥	١٩٢٦١٥٢.٧	١٤٥٤٣٠٠

وبالمقارنة بين نتائج حساب متوسط التكلفة للراس من ابقار التربية متوسط يتضح أن الفرق ليس كبيرا بين (أ و د) بين تكلفة الراس في بدء السنة وآخر المدة.

٤-٣-٦ مقارنة تكلفة النتاج وأبقار التربية مع اسعار السوق

الجدول ٨
الربح المتوقع للرأس من النتاج وأبقار التربية

البيان	النتاج	أبقار التربية	
		بالتكلفة	بسعر السوق
متوسط تكلفة الرأس الواحد (دينار)	٢٢٥٥٥٠٠	١٦٨٣٣٧٨.٨٨ (أ)	١٩٣٤١٠٤.٦٢ (ب)
متوسط اسعار السوق (دينار)	٢٨٢٧٢٧٢.٧٢(جـ)	٣٢٨٥٠٠٠ (د)	٣٥٠٠٠٠٠ (هـ)
الربح المتوقع للرأس الواحد (دينار)	٥٧١٧٧٢.٧٢	١٦٠١٦٢١.١٢ (و)	١٥٦٥٨٩٥.٣٨ (و)

(أ) متوسط تكلفة الرأس من أبقار التربية (بالتكلفة) = ٨٣٦٩٣٧٥٠٠ / ٤٩٩-٢ نافق اعتيادي = ١٦٨٣٣٧٨.٨٨ دينار

(ب) متوسط تكلفة الرأس من أبقار التربية (بسعر السوق) = ٩٦١٢٥٠٠٠٠ / ٤٩٩-٢ = ١٩٣٤١٠٤.٦٢دينار

(جـ) متوسط اسعار السوق النتاج = قيمة المباع / عدد المباع

= (٢٠٠٠٠٠٠٠ + ١٣٥٠٠٠٠٠٠) / (١٠ + ٤٥) = ١٥٥٠٠٠٠٠ / ٥٥ = ٢٨٢٧٢٧٢.٧٢دينار

(د) متوسط اسعار أبقار التربية / الموجودات = قيمة المباع وقيمة المحول / عدد المباع + المحول

= (٣٣٠٠٠٠٠٠+٦٨٢٥٠٠٠٠+٦٣٠٠٠٠٠٠) / (١١ + ٢١ + ١٨) = ١٦٤٢٥٠٠٠٠ / ٥٠ = ٣٢٨٥٠٠٠ دينار

(هـ) بافتراض سعر السوق السائد (آخر سعر) كان للرأس الواحد من أبقار التربية / الموجودات ٣٥٠٠٠٠٠ دينار .

(و) ارتفاع الربح للرأس الواحد من أبقار التربية/ الموجودات بسبب ارتفاع اسعار اللحوم وزيادة الطلب عليها خلال العام ٢٠٠٥ مع ملاحظة أن أبقار التربية هي المصدر الاساسي لتجهيز المزارع والافراد المربين لأبقار الحليب وأبقار التسمين.فضلاً عن أنها مصدر إنتاج السلالات النادرة والمطلوبة بشكل دائم وباسعار عالية، لان المشتري هنا او السوق يطلب النوعية (المواصفات العالية) التي لا تتوافر الا لدى القليل من المزارع،ولا يهتم كثيراً للاسعار زائداً احتكار هذه المزارع لهذا النشاط يفرض أن تحدد الاسعار على هذا الاساس .

٤-٣-٧ مقارنة متوسط تكلفة النتاج وأبقار التربية (من رصيد آخر المدة) مع اسعار السوق

الجدول ٩
الربح المتوقع للرأس من النتاج وأبقار التربية (من رصيد آخر المدة)

البيان	النتاج	أبقار التربية	
		بالتكلفة	بسعر السوق
تكلفة الرأس الواحد (دينار)	٢٢٥٥٥٠٠	١٤٥٤٣٠٠	١٧٣٧٤٧٠
سعر السوق (دينار) (آخر السعر)	٣٢٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠
الربح المتوقع للرأس الواحد (دينار)	٩٩٤٥٠٠	٢٠٤٥٧٠٠	١٧٦٢٥٣٠

وتفيد الفقرات (**٤-٣-٥**) + (**٤-٣-٦**) + (**٤-٣-٧**) في اعداد الموازنات للمدة القادمة وتخطيط الربحية المتوقعة للانشطة الرئيسة في مزارع أبقار التربية.

٤-٣-٨ حساب وتقييم الإنتاج الحيواني آخر المدة

الجدول ١٠
تقييم (النتاج وأبقار التربية آخر المدة)

البيان	النتاج	أبقار التربية	
		بالتكلفة	بسعر السوق
عدد الرؤوس في آخر المدة (رأس)	٩	٤٣٩	٤٣٩
التكلفة الفعلية (دينار)	٢٠٢٩٩٥٠٠	٦٣٨٤٣٧٥٠٠	٧٦٢٧٥٠٠٠٠
متوسط اسعار السوق (دينار)	٢٥٤٤٥٤٥٤(أ)	١٤٤٢١١٥٠٠٠(ب)	١٥٣٦٥٠٠٠٠٠(جـ)
سعر السوق السائد / آخر سعر (دينار)	٢٩٢٥٠٠٠٠(د)	١٥٣٦٥٠٠٠٠٠(هـ)	١٥٣٦٥٠٠٠٠٠(و)
سعر التحويل (تكلفة+٣٠% هامش ربح) (دينار)	١٤٨٢٢٠٩٠(ز)	----	----

(أ) ٩ × ٢٨٢٧٢٧٢.٧٢* = ٢٥٤٤٥٤٥٤ ديناراً / *(من جدول (٨) ص ٣٣)
(ب) ٤٣٩ × ٣٢٨٥٠٠٠* = ١٤٤٢١١٥٠٠٠ دينار / *(من جدول (٨) ص ٣٣)
(جـ) و (هـ) و (و) ٤٣٩ × ٣٥٠٠٠٠٠* = ١٥٣٦٥٠٠٠٠٠ دينار / *(من ص ٣٤ فقرة هـ)
(د) ٩ × ٣٢٥٠٠٠٠* = ٢٩٢٥٠٠٠٠ دينار *(من جدول (٩) ص ٣٤)
(ز) ٩ × ١٦٤٦٨٩٩* = ١٤٨٢٢٠٩٠ دينار *(من جدول (٥) ص ٣٠)

ملاحظة هامة: يشير الباحث إلى أن اسعار السوق للنتاج وأبقار التربية تختلف عن الاسعار في بدء سنة ٢٠٠٥، وتزداد كثيرا عن التكلفة الفعلية والسبب يعود إلى تزايد الطلب على اللحوم بشكل عام والحمراء منها بشكل خاص،فضلاً عن تزايد تهريب الثروة الحيوانية إلى دول الجوار بسبب فروقات الاسعار .

(٤-٣-٩) نسبة النافق غير الاعتيادي من النتاج وأبقار التربية / الموجودات

الجدول ١١
نسبة النافق غير الاعتيادي (بالعدد والتكلفة)

البيان	النتاج		أبقار التربية			
			بالتكلفة		بسعر السوق	
	العدد	تكلفة	العدد	تكلفة	العدد	تكلفة
نافق غير اعتيادي	١٣	٢٩٣٢١٥٠٠	٨	٢٨٠٠٠٠٠٠	٨	٢٨٠٠٠٠٠٠
تكاليف كلية (عدد كلي)	٢٤٧	٤٩٨٤٦٥٥٠٠	٤٩٩	٨٣٦٩٣٧٥٠٠	٤٩٩	٩٦١٢٥٠٠٠٠
نسبةالنافق بالعدد والتكلفة (%)	٥.٥٦	٥.٨١٢	١.٥	٣.٣١٥	١.٥	٢.٩١٢(**)

٤-٣-١٠ تأثير العجز في نسبة الخصوبة على تكلفة الرأس من النتاج (المواليد الجديدة)

اعداد النتاج بدون عجز في نسبة الخصوبة = اعداد النتاج/المواليد الجديدة + النقص في اعداد النتاج بسبب العجز في نسبة الخصوبة - عدد النافق الاعتيادي في النتاج.

= ٢٤٧ + ٤٣ – ٢٦ = ٢٦٤ رأس

تكلفة الرأس الواحد من النتاج (من دون عجز في نسبة الخصوبة) = ٤٩٨٤٦٥٥٠٠ / ٢٦٤

=١٨٨٨١٢٦.٨٩دينار

تكلفة الرأس لواحد من النتاج كما تم حسابها سابقاً (مع العجز في نسبة الخصوبة) = ٢٢٥٥٥٠٠ دينار للرأس الفرق (تأثير العجز في نسبة الخصوبة) على تكلفة الرأس من النتاج، (الزيادة) = ٢٢٥٥٥٠٠- ١٨٨٨١٢٦.٨٩ = ٣٦٧٣٧٣.١١ دينار للرأس الواحد

نسبة التأثير إلى تكلفة الرأس من النتاج = ٣٦٧٣٧٣.١١ / ٢٢٥٥٥٠٠ = ١٦.٢٩%

وهذا يوضح التأثير الكبير (١٦.٢٩%) على تكلفة الرأس من النتاج ويمكن قياس تأثر ذلك على تكلفة أبقار التربية بسبب (المحول اليها) وتأثيره على تكلفة باقي الانشطة بسبب التحويل، وان على ادارة المرزعة الاهتمام بموضوع نسبة الخصوبة لما له من تأثير كبير على تكاليف النتاج / المواليد الجديدة وأبقار التربية/الموجودات وباقي الانشطة، ومن ثم تأثيره على ربحية الانشطة والمزرعة ككل كما ان لنسبة الخصوبة (المتوقعة) تأثر كبير ومهم على اعداد الخطط والموازنات للمدة القادمة، لان النتاج (اعداد النتاج) لها تأثير على رقم التكلفة للرأس الواحد من النتاج وأبقار التربية.

(**) إن نسبة النافق غير الاعتيادي بالعدد والتكلفة على الرغم من كونها قليلة (ولكنها تمثل تكلفة ضائعة وخسارة) يجب على ادارة المزرعة العمل على معالجتها والتخلص منها، لانها تمثل ضياعاً وهدراً لايجب ان يحصل في العملية الانتاجية للنشاط الحيواني، لذا يجب معرفة مسبباته واتخاذ القرارات اللازمة لتحسين الاداء .

وعلى إدارة المزرعة ان تعمل بجهد كبير على زيادة نسبة الخصوبة ورفعها إلى الحدود الطبيعية لها، لان ذلك سيؤدي إلى تخفيض تكلفة الرأس من النتاج، ومن ثم يؤثر على تكلفة أبقار التربية (بالتحويل) وتكلفة الانشطة الاخرى .

إن أهمية التحليلات السابقة المتعددة التي أجراها الباحث تظهر من خلال تأثيرها في عدة مجالات ويمكن لها ترشيد ادارة مزرعة أبقار الرافدين فيها وهي:

- مساندة الحسابات المالية وبشكل خاص في :
  - تقييم الإنتاج الحيواني (النتاج وأبقار التربية آخر المدة) في المزرعة .
  - الربط بين صافي الربح (في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف) والمطابقة بينهما .
- المساعدة في حساب تكلفة الانشطة الاخرى في المزرعة .
- المعاونة في التخطيط والمساعدة في الرقابة على تكاليف أنشطة المزرعة.
- تحليل تكاليف أنشطة المزرعة ولكل نشاط على حدة ومعرفة عناصر التكلفة المؤثرة في اجمالي تكاليف النشاط الحيواني المطلوب وإمكانية إستخدام البدائل ولاسيما المواد في تخفيض التكلفة .
- المساعدة في إتخاذ القرارات وخاصة:
  - الاستمرار في تحويل النتاج إلى أبقار التربية أو شراء المواليد الصغيرة (العجول) وتربيتها.
  - تحديد تشكلية أبقار التربية (المشتراة من خارج المزرعة والمحولة من النتاج) .
  - تحديد اعداد النتاج المباع واعداد المحول منه إلى أبقار التربية والانشطة الاخرى .
  - تحديد متى يتم بيع النتاج (العمر الملائم لبيع النتاج) .
  - ايقاف الانشطة الخاسرة والاستمرار بالانشطة الرابحة في المزرعة.
  - استغلال الطاقة العاطلة في انشطة المزرعة بإستحداث انشطة جديدة أو تنفيذ طلبيات خارجية مثل تأجير الحضائر أو إيواء ماشية الغير لفترات محدودة .
- المساعدة في تقييم اداء الانشطة المختلفة في المزرعة ومحاسبة المسؤولين .

إن تصوير الحسابات واعدادها (٥ حسابات) وبالطريقتين (بالتكلفة وسعر السوق)، فضلاً عن التحليلات اللاحقة لها التي اجراها الباحث من (٤-٣-١) إلى (٤-٣-١٠) تم من خلالها :

١. تحقيق اهداف البحث

٢. اثبات فرضية البحث

خاتمة البحث

- تناول البحث تقديماً متواضعاً للموضوع الرئيس فيه وهو حساب تكلفة النتاج وأبقار التربية (ماشية التربية)ابتداءاً من محاسبة التكاليف في النشاط الزراعي

واشار فيها إلى مفهوم محاسبة التكاليف الزراعية وفوائد محاسبة التكاليف الزراعية وأنواع الانشطة الزراعية.

- وتناول البحث مفهوم وخصائص النشاط الحيواني، ثم تناول مفهوم ماشية التربية وطريقة حساب تكلفة النتاج باستخدام حسابات تكاليف وسطية ومختلطة في هذا النشاط الإنتاجي الحيواني.
- اما في الجانب العلمي فتناول البحث حساب وقياس تكاليف النشاط الحيواني الإنتاجي في مزرعة أبقار الرافدين (النتاج /المواليد الجديدة وأبقار التربية / الموجودات الكبيرة) والتحويلات بين النتاج والانشطة الاخرى مع التركيز على التحويل من النتاج إلى أبقار التربية وبطريقتين:

أ. التحويل بالتكلفة.

ب.التحويل بسعر السوق.

- إن استخدام الحسابات التحليلية والمتعددة (٥حسابات) في كل طريقة (أ و ب) يؤثر على النتائج التي تم التوصل اليها (عدا تكلفة النتاج / اجمالية وللرأس الواحد)، وهي تكلفة أبقار التربية ومبيعات النتاج وأرباح وخسائر أبقار التربية.
- تم استخدام الحسابات التحليلية والمتعددة في تحقيق اهداف البحث المشار اليها في المقدمة ابتداءاً من اعداد الحسابات بالطريقتين أ- بالتكلفة ب- بسعر السوق. والقيام باجراء العديد من التحليلات التي راها الباحث ضرورية وقد ساعدت بيانات التكاليف المأخوذة من الحسابات المعدة في اعداد تلك التحليلات.

وتفيد النتائج التي تم حسابها في الحسابات المشار اليها سابقاً والتي تم الحصول عليها من التحليلات اللاحقة لها بمساعدة ادارة المزرعة في تحقيق الرقابة على تكاليف الانشطة والتخطيط المستقبلي للانشطة واتخاذ القرارات ومساندة الحسابات المالية.

التوصيات

يوصي الباحث بعدد من التوصيات التي يراها مناسبة لادارة مزرعة أبقار الرافدين بشكل خاص ولادارات مزارع ماشية التربية بشكل عام وهي:

اولاً - ضرورة استخدام المستندات وامساك السجلات اللازمة لاحتساب تكاليف انشطة الإنتاج الحيواني لان هذا النشاط يتطلب اجراءات خاصة جدا لتحقيق كفاءة الاداء وللوصول بالمزرعة الحيوانية إلى متطلبات المزارع الإنموذجية التي تقوم على استخدام الاساليب العلمية في الادارة والمحاسبة عن تكاليف الانشطة المتعددة في المزرعة بشكل دقيق وسريع .

ومن اهم المستندات:

١. مستندات شراء أبقار التربية المحلية والمستوردة والعجول الصغيرة: (بالكمية والقيمة).
٢. مستندات (محاضر) استلام أبقار التربية المحلية والمستوردة والعجول الصغيرة (بالكمية والقيمة).

٣. مستندات شراء الاعلاف العادية والخضراء ومحاضر استلامها. (بالكمية والقيمة)
٤. محاضر جرد الاعلاف (مع تحديد نسبة التلف الطبيعي فيها) ومستندات صرفها.
٥. مستندات شراء الادوية واللقاحات. (بالكمية والقيمة)
٦. محاضر استلام الادوية واللقاحات، ومستندات صرفها ومحاضر جردها.
٧. قوائم شراء الاجهزة والمعدات ومستندات حساب اندثاراتها.
٨. قوائم اجور العاملين كافة (مدراء واطباء ومشرفين وعمال) .
٩. مستندات الايجار.
١٠. مستندات الصيانة للمباني والمعدات كافة.
١١. مستندات المصاريف العمومية والادارية والتسويقية.
١٢. مستندات الولادات (بالكمية والنوعية و الجنس).
١٣. مستندات التحويلات بين النتاج والانشطة الاخرى (التربية، الحليب، التسمين) (بالكمية والقيمة). وبين ماشية التربية وانشطة الحليب والتسمين (بالكمية والنوعية والقيمة).
١٤. مستندات مبيعات النتاج وماشية التربية (بالكمية والقيمة).
١٥. مستندات اثبات النفوق والوفيات والهلاك (مع تحديد نسبة العادي وغير العادي) (بالكمية والقيمة).
١٦. مستندات تسوية المصاريف الاخرى.

أما أهم السجلات :

١. سجل شراء ماشية التربية / الموجودات الكبيرة (بالكمية والقيمة) .
٢. سجل شراء العجول الصغيرة (بالكمية والقيمة).
٣. سجل ماشية التربية / الموجودات الكبيرة (فيه صفة لكل حيوان من الموجودات الكبيرة تحوي بيانات عن سعر الشراء +تاريخ الشراء+ الرقم + النوع + العمر + الوزن + المواصفات + المعالجات واللقاحات + كمية الإنتاج من الحليب + الولادات + الاستهلاك + (هلمشترى ام محولاً من النتاج أم انشطة آخرى) + تاريخ البيع أو النفوق او الهلاك. وأية بيانات أخرى يراها مدير المزرعة وطبيبها مهمة ولازمة لذلك) .
٤. سجل الولادات خلال المدة (بالكمية والنوعية والسلالات والجنس والتاريخ).
٥. سجل النتاج (فيه صفة لكل حيوان من النتاج تحوي بيانات مشابهة لسجل الموجودات الكبيرة عدا بعض التغيرات)، ويتابع فيه الحيوان من النتاج حتى يستقر حاله إما محولا إلى ماشية التربية او الانشطة الاخرى او البيع او النفوق .
٦. سجل التحويلات بين النتاج والانشطة الاخرى. (بالكمية والقيمة)
٧. سجل التحويلات بين ماشية التربية والانشطة الاخرى. (بالكمية والقيمة)
٨. سجل المبيعات / منتجات رئيسة وعرضية (النتاج وماشية التربية ومنتجات آخرى) (بالكمية والقيمة) .

٩. سجل التلف للعلف والنفوق و الوفيات والهلاكات في النتاج وماشية التربية (بالكمية والقيمة) .
١٠. سجل الموجودات الثابتة (مباني وحضائر والات ومعدات) .
١١. سجل الادوية واللقاحات (كمية وقيمة وتاريخ) .
١٢. سجلات عناصر التكلفة (المواد والاجور والمصاريف) والحسابات اللازم إعدادها للرقابة على هذه العناصر.

ان المستندات والسجلات السابقة قد يتوافر لدى مزارع ماشية التربية عدد قليل منها، ولكنها غير متكاملة، ويتطلب الامر توافرها،فضلاً عن أنواع أخرى منها وحسب ظروف المزرعة. ويمكن بوساطة هذه المستندات والسجلات حساب تكلفة النشاط الحيواني في مزارع ماشية التربية بشكل احصائي خارج الدفاتر المحاسبية، وكذلك يمكن ان تساعد هذه المستندات والسجلات في إعداد وتصميم نظام للتكاليف قد يأخذ شكل نظام الاندماج أو الانفصال عن الحسابات المالية.

ثانياً- على ادارة مزرعة أبقار الرافدين إعتماد الحسابات التحليلية اللازمة والمشار إليها في البحث، وعلى محاسب المزرعة الالتزام بإعدادها لاحتساب تكلفة النتاج وأبقار التربية في المزرعة، ويمكن للمزارع المماثلة الاستفادة من ذلك وتحليل ،ثر الاختلاف في النتائج بين الطريقتين (التكلفة وسعر السوق).

ثالثاً- ضرورة اجراء التحيلات الملائمة بعد اعداد الحسابات التحليلة من قبل محاسب مزرعة أبقار الرافدين، لما لها من دور هام ومؤثر في المساعدة تخطيط ورقابة انشطة المزرعة عينة البحث ومساندة الحسابات المالية والمساعدة في إتخاذ القرارات المختلفة، ويمكن للمزارع المماثلة الاستفادة من ذلك.

رابعاً- ضرورة اجراء الدراسات والبحوث من قبل الباحثين (ولاسيما طلبة الدراسات العليا) لدعم هذا النشاط الحيوي في البلد ولرفد المكتبة العربية وبناء معرفة تراكمية يفتقر اليها الجانب الاكاديمي والعملي في هذا المجال. ومشاريع البحوث المقترحة من الباحث هي :

- **حساب تكلفة أغنام التربية وأغنام الحليب.**
- **حساب تكلفة أبقار الحليب .**
- **حساب تكلفة ماشية التسمين (اغنام / ماعز / أبقار / جاموس).**
- **مقترح إعداد قاعدة محاسبية عراقية تتناول المعالجات اللازمة لتكاليف حيوانات الماشية والدواجن** بأنواعها كافة وذلك لاهمية الموضوع وقلة الدراسات فيه وعدم وجود معالجات لهذا النشاط حتى في النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق .

المراجع

١. بن براون، المحاسبة العملية في الاعمال الزراعية والريفية، ترجمة السيد احمد السقا وماهر مصطفى احمد، جامعة الملك سعود، الرياض، ٢٠٠٠.
٢. جمهورية العراق، مجلس المعايير المحاسبية العراقية، القاعدة المحاسبية /١١، المحاسبة عن النشاط الزراعي، بغداد، ١٩٩٨.

٣. جي، اج، بي، روي ، العجل: الادارة والتعليف، الجزء الاول، ط١، مطبعة جامعة البصرة البصرة، ١٩٨٢.
٤. حاكم علي رشيد ، بناء نموذج محاسبي للمزارع العراقية بهدف توفير البيانات واعداد التقارير المالية وتقويم الاداء، اطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٨.
٥. حسن زكي ، محاسبة التكاليف الزراعية، ط/١، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٧.
٦. حسن زكي ، محاسبة التكاليف الزراعية، ط/٢، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٤.
٧. خيرت ضيف ، المحاسبة في التكاليف الزراعية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٤.
٨. رشا انور حمادة، عصام قريط ، المحاسبة عن الموجودات البيولوجية، الموجودات الحيوانية والنباتية الحية في المشاريع المرتبطة بالنشاط الزراعي، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد ١١٣، عمان، ٢٠٠٠.
٩. سامي معروف، محاسبة التكاليف التطبيقية، مؤسسة عز الدين للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٠.
١٠. سنان زهير محمد جميل ، المعالجة المحاسبية لتكاليف وايرادات المنتجات العرضية في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد ٨٢، ٢٠٠٦.
١١. شاكر عبد الكريم البلداوي، تصميم نظام محاسبة التكاليف لمشاريع المجازر العصرية والافراخ البياضة في الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٨٩.
١٢. صلاح جلال، حسن كريم، تربية الحيوان، ط/٥، دار المعارف، القاهرة، ١٩٨٤.
١٣. عبد الحميد قنديل ، المحاسبة الزراعية، مطبعة جامعة البصرة، البصرة، ١٩٨٧.
١٤. عبد السلام كبلان، احتساب التكلفة في مشروعات إنتاج البيض ولحوم الدواجن، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد ١، العدد ١، بنغازي، ١٩٨٩.
١٥. عبد المعز احمد اسماعيل، محمود عبد الرحمن متولي ، صحة الحيوان، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الموصل، ١٩٨٢.
١٦. فائزة ابراهيم الغبان، ثائر صبري الغبان، النظم المحاسبية المتخصصة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة بغداد، ٢٠٠٢.
١٧. مجلس معايير المحاسبة الدولية، (FASP)، المعيار المحاسبي الدولي / ٤١، المحاسبة عن النشاط الزراعي، ٢٠٠٢.
١٨. محمد توفيق بليغ، محاسبة التكاليف، مكتبة الشباب، القاهرة، ١٩٨٥.
١٩. محمد عادل الهامي، محاسبة التكاليف الفعلية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٨.
٢٠. محمد عبد العزيز عبد الكريم ، المحاسبة الزراعية وحسابات التكاليف الزراعية، ط/٥، دار التعاون للطباعة، القاهرة، لاتا.
٢١. محمد كمال عطية، اصول محاسبة التكاليف، ط٤، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، ١٩٨٥.
٢٢. مزرعة أبقار الرافدين، سجلات ودفاتر المزرعة، ٢٠٠٥.
٢٣. مظفر الصائغ، طه جاسم، صهيب الزبيدي، مبادئ الإنتاج الحيواني، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الموصل، ١٩٨٦.
٢٤. منصور عمر الموفق، طريقة معالجة تكلفة الدواجن عند التحويل من الرعاية إلى الإنتاج، مجلة التجارة، العدد ٨، ١٩٩٨.
٢٥. منير محمود سالم، زكريا فريد عبد الفتاح، حافظ حسن شعيب، محمد محمد ابو نصر، سعاد حامد البلتاجي، محاسبة التكاليف، دراسة عملية تطبيقية، القاهرة، ١٩٩٥.

٢٦. مي زهير يونس الدباغ، المشاكل المحاسبية لمعالجة الموجودات في النشاط الزراعي بالتطبيق على منشآت مختارة في محافظة نينوى، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، ٢٠٠٠.
٢٧. نجيب توفيق غزال، راضي خطاب عبدالله، ناهل محمد علي ، مبادئ الإنتاج الحيواني، ط/٢، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الموصل، ٢٠٠٠.
٢٨. نضال رشيد صبري، التخطيط والرقابة في المنشات الزراعية، المنظمة العربية للتنمية الزراعية، عمان، ١٩٩٤.
٢٩. هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠٠٠.