مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: المحاسبة عن النشاط الزراعي وإمكانية تطويرها مع دراسة تطبيقية على منشأة الحرية للإنتاج النباتي في جبلة
اسم الكاتب: د. نواف فخر، د. حسان قيطيم، هنادل الجافي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3907
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 03:55 +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 جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الإقتصادية المجلد (23) العدد (3) 2001
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research-Economic Science Series Vol (23) No (3) 2001

المحاسبة عن النشاط الزراعي وإمكانية تطويرها مع دراسة تطبيقية على منشأة الحرية للإنتاج النباتي في جبلة

د.نواف فخر*

د.حسان قيطيم**

هنادل الجافي***

(قبل للنشر في 2001/3/4)

□ الملخّص □

يتناول البحث المحاسبة عن النشاط الزراعي، وإمكانية تطويرها، مع دراسة تطبيقية على منشأة الحرية للإنتاج النباتي في جبلة، وذلك من خلال دراسة الواقع الراهن للمحاسبة الزراعية، وإبراز عيوبه، والعمل على تطويره بشكلٍ علمي ومنهجي من خلال إرساء نظام محاسبي متكامل الأركان، والمقومات، وبما يتلاءم مع خصائص النشاط الزراعي والعوامل المؤثرة فيه. وقد تناول البحث المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف الزراعية، والمعالجة المحاسبية لكافة عناصر التكاليف الزراعية، والمحاسبة عن بعض الأنشطة الإنتاجية الرئيسية في المنشآت الزراعية كإنتاج المحاصيل وإنتاج الشتلات الزراعية، وإنتاج الفواكه والثمار.

كما تناول البحث أيضا الرقابة، وتقويم الأداء في المنشآت الزراعية من خلال التركيز على المقومات الأساسية للرقابة وتقويم الأداء، وهذه المقومات هي: وجود نظام محاسبة تكاليف زراعية- بناء الموازنات التخطيطية- إيجاد نظام لتسعير التحويلات الداخلية.

وبناءً على هذه الدراسة، فقد تم تقديم مجموعة من المقترحات، والتوصيات التي تساعد على تطوير النظام المحاسبي القائم، ورفع كفاءته في قياس تكلفة المنتجات الزراعية بشكلٍ سليم، وتقديم البيانات المحاسبية اللازمة للتخطيط، والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.

* أستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سوريا.

** مدرس في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سوريا.

*** طالبة ماجستير في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سوريا.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الإقتصادية المجلد (23)العدد(3) 2001

Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research-Economic Science Series Vol (23) No (3) 2001

The Accounting of Agricultural Activity and The Possibility of Developing it with an Applied Study on Al- hurieh Installation of Vegetable Production in Jebleh.

Dr. Nawaf Fakher*

Dr. Hassan Kittim**

Hanadel Al- jafi***

(Accepted 4/3/2001)

□ ABSTRACT □

The research deals with the accounting of agricultural activity and the possibility of developing it with an applied study on: Al- hurieh installation of vegetable production in Jebleh through out studying the current situation of the agricultural accounting and revealing its shortages and working to develop it scientifically and methodlogically through establishing and integrated ingredients and elements accounting system which is suitable with the characteristics of agricultural activity and elements affecting it. Also the research deals with the main elements of the agricultural, costs accounting system, the accounting treating of the whole agricultural costs elements, and the accounting of some main productive activity in the agricultural installations such as crops production, agricultural seedlings production and fruits productions. As well as the research deals with the control and performance evaluation in the agricultural installations through out focussing on the main ingredients of control and performance evaluation. These ingredients are as follows: existence of the agricultural costs accounting system, establishing planning budgets, and finding a system for pricing the internal transfers.

According to the previous analytical study, a set of proposals and recommediations which aid to develop the existent accounting system and to raise it efficiency in measuring the cost of agricultural productions in a correct ways, and providing the accounting data required for the planning and control and taking the suitable decisions.

***Professor, Accounting Department, Faculty of Economies, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

**** Teacher, Accounting Department, Faculty of Economies, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

***** Master student, Accounting Department, Faculty of Economies, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

مقدمة:

كانت الزراعة، وما تزال تحتل جانباً من اهتمام مختلف البلدان النامية منها، والمتطورة. باعتبارها تساهم في تحقيق الأمن الغذائي، وتوفير فرص عمل للعديد من الناس، وتأمين المواد الأولية للصناعة، وتوفير جزء من رأس المال اللازم للتصنيع.
لقد أخذت الدول المتقدمة، تهتم بالمحاسبة الزراعية منذ فترة بعيدة، بسبب خضوع النشاط الزراعي لديها لضريبة الدخل التي تحتسب على أساس الأرباح الحقيقية للعمليات الزراعية، لذلك كانت الحاجة ماسةً إلى وجود حسابات منتظمة تمكّن من تتبع العمليات التي قامت بها المنشأة لقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وتكون أداة فعالة لمساعدة المسؤولين على تطوير، وإدارة المشروعات الزراعية. أما الاهتمام بالمحاسبة الزراعية في الدول النامية، فقد أتى متأخراً ،وهو حتى الآن لم يستجب لمتطلبات تطوير الاقتصاد الوطني.
إن تنوع عمليات الإنتاج الزراعي، والأنشطة المتعلقة بها، يُبرز الحاجة إلى وجود نظام محاسبة زراعية متطور، يقيس نتيجة النشاط الزراعي، ويبين نتيجة كل محصول من المحاصيل الزراعية، ويمد الإدارة بالبيانات الضرورية للتخطيط والرقابة، وتقويم الأداء، واتخاذ القرارات المناسبة، بما يكفل ترشيد الإنفاق، وزيادة عائد القطاع الزراعي، وتوجيه الاستثمارات نحو الأنشطة المربحة اقتصادياً.
إلا أن الواقع الحالي للمحاسبة الزراعية، يشير إلى أنها ما زالت محاسبة مالية، وتهتم فقط بتحديد إجمالي نتيجة النشاط الزراعي من ربح أو خسارة، دون القيام بتحليل، وتبويب لعناصر التكاليف بالنسبة لكل نشاط، أو مركز تكلفة، أو منتج وإعداد قوائم تكاليف تحليلية للمنتجات الزراعية. ويقسم النشاط الزراعي، كما هو معروف إلى قسمين رئيسين هما:
نشاط نباتي، ونشاط حيواني، ويتناول البحث النشاط النباتي فقط.

أهمية البحث:

يسلط البحث الضوء على الواقع المحاسبي الراهن في المنشآت الزراعية مبرزاً عيوبه، وثغراته المختلفة، ويبين أهمية إعادة بناء النظام المحاسبي القائم، وتطويره بما يتناسب مع طبيعة النشاط الزراعي، وخصائصه من جهة، وبما يكفل تحقيق رقابة، وضبط داخلي على عناصر التكاليف، وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي بشكل صحيح، وتوفير البيانات التحليلية الملائمة، والمفيدة للإدارات، ولكافة الأطراف المستفيدة من المنشأة الزراعية من جهة أخرى.

الهدف من البحث:

يهدف البحث إلى توصيف، وتحليل الواقع الراهن للمحاسبة الزراعية، والعمل على تطويره بشكل علمي، ومنهجي من خلال إرساء نظام محاسبي متكامل الأركان، والمقومات يساهم في تحقيق ضبط، ورقابة فعَّالة على عناصر الإنفاق ورفع كفاءة إدارة الاقتصاد الزراعي في التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات الرشيدة، بما يؤدي إلى زيادة العائد على الاستثمارات الزراعية.

فروض البحث:

1. يعتمد معظم المنشآت الزراعية بشكلٍ أساسي على الأنظمة المحاسبية المالية، وهناك غياب شبه كامل لأنظمة التكاليف الزراعية.
2. الحسابات والقوائم المعدة في المنشآت الزراعية، هي حسابات، وقوائم إجمالية، وليست تحليلية، تتعلق بكل عنصر من عناصر التكاليف، وبكل مركز تكلفة، أو نشاط معين.
3. تفتقر المنشآت الزراعية إلى التقسيم الدقيق لمراكز التكلفة، والتحديد الواضح للصلاحيات، والمسؤوليات.
4. هناك غياب للتنظيم العلمي للعمل في معظم المنشآت الزراعية.
5. هناك غياب شبه كامل لمؤشرات الأداء التخطيطية المبينة على أسسٍ علمية في المنشآت الزراعية.

6. المحاسبة في المنشآت الزراعية في واقعها الحالي، لا تستطيع قياس التكاليف للأنشطة، والأصناف بشكلٍ دقيق ولا توفر البيانات اللازمة للتخطيط، والرقابة، وتقويم الأداء، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
7. لكي يقوم نظام محاسبة التكاليف الزراعية بوظائفه على أكمل وجه، فإنه يجب أن يكون متكامل الأركان والمقومات، وأن يكون ملائماً لخصائص النشاط الزراعي.

منهج البحث:

يعتمد البحث منهجاً وصفياً تحليلياً انتقادياً لنظام محاسبة التكاليف الزراعية القائم، ومكوناته الأساسية من خلال بحث واقع النظام المحاسبي المطبق في المنشآت الزراعية السورية، بالاعتماد على المراجع، والمصادر العلمية المتعلقة بمحاسبة التكاليف الزراعية بشكل خاص، ومحاسبة التكاليف بشكلٍ عام، بما يُمكِّن من تقديم بعض المقترحات لتطوير هذا النظام، لكي يقوم بوظائفه المختلفة بكفاءة عالية، ويتماشى مع التطور الاقتصادي، والتكنولوجي المعاصر.

يقسم البحث إلى ثلاثة أقسام:

القسم الأول:

ويتناول المدخل إلى نظام محاسبة التكاليف الزراعية، حيث يبين أهمية النشاط الزراعي، والعوامل المؤثرة فيه وخصائصه، وتأثيرها على بناء نظام محاسبة التكاليف الزراعية، ومقومات هذا النظام. وفي هذا الإطار تمَّ بحث أهمية النشاط الزراعي من حيث كونه نشاطاً اقتصادياً رئيساً في الوطن العربي بشكلٍ عام، وفي القطر العربي السوري بشكلٍ خاص. فالنشاط الزراعي، يشكل دعامةً من دعائم الدخل القومي، ومصدراً لتوفير المنتجات الغذائية المختلفة، والمقدمة الضرورية لأية ثورة صناعية من خلال الفائض الزراعي الذي يستخدم لزيادة الإنتاج، وممارسة أنشطة اقتصادية أخرى(1).

ويتأثر النشاط الزراعي بالعديد من العوامل المناخية، والطبيعية، والبيئية إضافة إلى العوامل البشرية، والمادية والاقتصادية، والتنظيمية، والإدارية التي تميزه عن غيره من الأنشطة الاقتصادية الأخرى(2)، وهذا يستدعي زيادة الاهتمام بهذا القطاع، وتوفير جميع العوامل الأساسية لنجاحه وزيادة إنتاجه.

وبعد دراسة خصائص النشاط الزراعي الممثلة بكثرة المنتجات الزراعية، وتنوعها، ووجود المنتجات العرضية، وكثرة التحويلات الداخلية، واختلاف طبيعة بعض الأصول الثابتة الزراعية عن الأصول الثابتة المعروفة، وغيرها من الخصائص المتعلقة بالنشاط الزراعي، والتي تتطلب معالجة محاسبية خاصة (3)، نخلص إلى أنه لا بد من تصميم نظام محاسبة تكاليف زراعية، يراعي تلك الخصائص، وذلك من خلال مسك الحسابات التحليلية المتعددة التي تبين تكلفة كل منتج من المنتجات الزراعية، وإيجاد الأسلوب العادل لتوزيع عناصر التكاليف بين الأصناف الزراعية المختلفة من ناحية، وبين المنتجات الرئيسية، والمنتجات العرضية من ناحية أخرى، وإيجاد نظام ملائم لتسعير التحويلات الداخلية بما ينسجم مع ظروف كل منشأة، وتحديد الطرق الملائمة لحساب اهتلاك الأصول الثابتة الزراعية، مما يعكس الواقع بدقة، ويقدم البيانات الهامة التي تساعد في تقييم الأداء، واتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية المناسبة.

ولكي يحقق نظام محاسبة التكاليف الزراعية الأهداف المرجوة منه، لا بد أن تتوفر فيه مجموعة من المقومات والعناصر، والأدوات التي تشكل قاعدة أساسية لإنتاج المعلومات المحاسبية، وإعطاء صورة واضحة عن المنشأة وتتمثل هذه المقومات في: المستندات، والدفاتر المحاسبية، والدليل المحاسبي، ومراكز التكاليف، والقوائم والتقارير المحاسبية وبالرجوع إلى المصادر المحاسبية تمت دراسة هذه المقومات بالتفصيل، وقد تبين من خلال الدراسة التالي:

- المستندات المستخدمة في المنشآت الزراعية، لا تختلف بشكل جوهري عن تلك المستخدمة في المنشآت الأخرى وهي تتمثل في فواتير الشراء، والبيع، وأذونات الوارد، والمنصرف من المخازن، بالإضافة إلى بطاقات الوقت وبطاقات العمل الأسبوعية، وبطاقات تشغيل الآلات، والمعدات (4). وهذه المستندات، تعطي صورة دقيقة عن التكاليف المصروفة فعلاً على المراكز المختلفة في المنشأة، إلا أنها لا تحقق الرقابة على الاستخدام الفعلي لهذه التكاليف في

عمليات الإنتاج، ومن هنا نقترح أن تتضمن المستندات التكاليف الفعلية، والتكاليف المخططة لإنتاج كل منتج. وبالمقارنة بين التكاليف المخططة، والفعلية يمكن إظهار الانحرافات، وتحليل أسبابها، مما يتيح إمكانية معالجتها، وعدم تكرارها.

- إن أسلوب مسك الدفاتر المحاسبية، يعود إلى نوع المنشأة الزراعية، وحجمها، وتعدد، وتنوع أنشطتها. إلا أن المنشآت الزراعية بشكل عام، تستخدم نوعين من الدفاتر، والسجلات المحاسبية هما: الدفاتر البيانية، أو الإحصائية والدفاتر المحاسبية(5). وهذه الدفاتر تقدم بيانات واقعية عن أوضاع المنشأة في حالات الجرد المختلفة، وتبين المحاصيل التي أعطت دخلاً أوفر، وتفيد في إعطاء صورة دقيقة عن الوضع المالي للمنشأة، وإعداد دراسات عن الجدوى الاقتصادية لاستخدام الأرض الزراعية. إلا أنها لا تتضمن التحليل الكافي لقياس تكلفة كل منتج من المحاصيل المختلفة، ولا توفر البيانات اللازمة لأغراض التخطيط، والرقابة وتقييم الأداء.

ونرى ضرورة قيام المنشآت الزراعية بمسك مجموعة سجلات تحليلية متخصصة. كأن تمسك سجلاً تحليلياً للمستلزمات السلعية، وسجلاً تحليلياً للأجور، وآخر لباقي المصاريف وحسب كل مركز من مراكز التكلفة، بالإضافة إلى سجل تحليلي للأصول الثابتة، يبين تكلفة الأصل، وكافة العمليات التي تؤثر عليه، مما يوفر سائر البيانات اللازمة لقياس التكاليف الفعلية لعوامل الإنتاج المستنفذة، وربطها بكميات الإنتاج الفعلية على مستوى كل مركز من مراكز التكاليف ويساعد في وضع معدلات استخدام عوامل الإنتاج، ومعدلات الهدر المسموح به، وإعداد موازنات تخطيطية لكل مركز وقوائم تكاليف دورية، ونهائية لتسعير المنتجات.

- يعتبر الدليل المحاسبي ركناً أساسياً من أركان نظام محاسبة التكاليف الزراعية كونه، يشكل منهاج عمل للوحدة الاقتصادية، فهو يتضمن تبويباً محدداً لعناصر التكاليف مع ترميزها، وتفسير مضمونها، ويعتبر خطوة هامة في إطار توحيد الأنظمة المحاسبية في الشركات التي تنتمي إلى القطاع الاقتصادي الواحد، ويساعد على التحليل الاقتصادي، والتخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، والتنبؤ باتجاهات التطور الاقتصادي، ويسهل من عملية إعداد قوائم التكاليف، وتصميم المستندات (6). وعند تصميم دليل الحسابات في المنشأة، لا بد أن يؤخذ بعين الاعتبار هيكل التنظيم الإداري لها، وطبيعة نشاطها، وحجم عملياتها، ومدى تنوعها.
- لا بد من تقسيم المنشأة الزراعية إلى مراكز تكلفة بهدف تسهيل عملية التخطيط، وإعداد الموازنات التخطيطية في نطاق كل مركز، وتحديد الصلاحيات، والمسؤوليات، وتحقيق الرقابة على عناصر الإنفاق، وقياس إنتاجية كل قسم على حده (7). وكما هو الحال في المنشآت الصناعية، يمكن تقسيم المنشآت الزراعية إلى مراكز الإنتاج الزراعي– مراكز الخدمات الإنتاجية– مراكز الخدمات التسويقية– مراكز الخدمات الإدارية، والتمويلية– مراكز العمليات الرأسمالية.
- تقوم المنشآت الزراعية بإعداد قوائم مختلفة الشكل، والمضمون بحسب الغرض منها، إلا أن القائمة الأكثر اعتماداً من قبل معظم المنشآت الزراعية، هي قائمة التكاليف الزراعية التي تعد في نهاية الدورة المحاسبية، والتي تتضمن كافة عناصر النفقات المباشرة، وغير المباشرة المصروفة على الإنتاج الزراعي، وتبين أثمان التكاليف المختلفة وهي: ثمن التكلفة المباشرة للإنتاج– ثمن التكلفة الزراعية– ثمن تكلفة المحصول– ثمن تكلفة الإنتاج– ثمن تكلفة البيع (8).

أما بالنسبة للتقارير المحاسبية، فقد بيّن البحث أهميتها كوسيلة من وسائل الرقابة على نتائج أعمال المنشأة، وأداة للتخطيط، وتقييم الأداء. والمقومات الأساسية الواجب توفيرها في التقارير هي: التوقيت الملائم– المقارنات– الثبات– الملاءمة– سهولة العرض (9). وأهم التقارير المعدة من قبل المنشآت الزراعية هي (10): تقارير النشاط، التقارير المالية، تقارير التكاليف، التقارير الخاصة. وقد تمت دراسة هذه التقارير بالتفصيل خلال البحث.

القسم الثاني:

وقد خصص لدراسة المحاسبة عن بعض الأنشطة الإنتاجية في المنشآت الزراعية، وهو يتناول الموضوعات التالية:

أولاً: المحاسبة عن عناصر التكاليف الزراعية: من مستلزمات سلعية، وأجور، وتكاليف أخرى، وإقامة نظام للرقابة والضبط الداخلي على المواد، يتمتع بكفاءة عالية، وذلك من خلال وضع نظام إداري، يقوم على أساس الفصل التام بين مهام الإدارات المكونة له (إدارة المشتريات، قسم الاستلام، إدارة المخازن، إدارة التكاليف، ... إلخ)، وتحديد، وظائف كل إدارة على حده بحيث تكون متكاملة، وتشكل في مجموعها إطاراً للرقابة على عمليات شراء، واستلام، وتخزين وصرف المواد إلى مراكز التكاليف (11). وفرز المستلزمات إلى مباشرة، تخصص على مراكز التكاليف، أو المحاصيل الزراعية، وغير مباشرة توزع بشكل منفرد، أو ضمن التكاليف غير المباشرة على مراكز التكاليف والمنتجات الزراعية المستفيدة.

والرقابة على عنصر العمل، وتطبيق أسس سليمة في المحاسبة عن الرواتب، والأجور، وتحليل بيانات الأجور، وربطها بالمراكز التكاليفية، أو المحاصيل الزراعية المختلفة. ويركز البحث على أهمية التنظيم العلمي للعمل الذي يقتضي تحديد عدد العاملين، ودرجة تأهيلهم، وخبرتهم اللازمة لكل عملية من العمليات الزراعية، وإعداد الموازنات التخطيطية لتكلفة العمل بأنواعه الثلاثة (عمل إنساني، عمل آلي، عمل الحيوان) التي يجب أن تستند على مؤشرات أداء معيارية زمنية ونقدية، يمكن من خلالها تحديد الانحرافات بين الأداء المخطط، والفعلي ودراسة أسبابها، ومسبيبها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافيها، واستخدام المستندات، والسجلات المحاسبية التي تكفل إثبات تواجد العمال في المنشأة، وتسجيل الوقت المنقضي في العمل، وتحليله إلى عمل مستغل في النشاط الزراعي، وآخر ضائع، وتحليل الوقت الضائع إلى طبيعي وغير طبيعي، وتحليل الزمن على الأنشطة الزراعية، والمحاصيل المختلفة مما يسهل عملية تخصيص، وتوزيع الأجور وربطها بمراكز التكلفة، والمحاصيل الزراعية المنتجة.

أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة، والتي تتضمن جميع عناصر المصروفات التي تنفقها المنشأة، ولا يمكن أن تنسب مباشرة إلى منتج معين، أو خدمة، أو مركز تكلفة محدد(12)، وتشمل في النشاط الزراعي على المصاريف الزراعية غير المباشرة، والمصاريف الإدارية، والمالية، ومصاريف البيع، والتوزيع (13). فقد قمنا بدراستها، وكيفية توزيعها على المنتجات الزراعية باستخدام معدلات تحميل مناسبة مستندة إلى أسس، ومؤشرات علمية دقيقة، تأخذ بعين الاعتبار طبيعة المنتجات الزراعية، وأنواعها، ودرجة العلاقة بين التكاليف غير المباشرة، وبين كمية الإنتاج. كما أشرنا إلى أهمية تطبيق نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط (A B C)، الذي يهدف إلى تحقيق درجة عالية من المتابعة والرقابة الإدارية على تخصيص عناصر التكاليف، والتخلص من مشاكل تحميل التكاليف غير المباشرة التي تقع فيها الطرق التقليدية، من خلال توزيع التكاليف غير المباشرة وفق أسس متعددة، يجري تحديدها أثناء البحث عن المسببات الفعلية لهذه التكاليف (14). يساهم نظام التكلفة حسب الأنشطة بتحسين آلية تخصيص عناصر الأعباء غير المباشرة على الأنشطة المختلفة التي يتألف منها المشروع، ومن ثم يتم إعداد معدل تحميل مناسب لكل نشاط رئيسي، أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة على حدة. التي يكون لها مسبب تكلفة واحد، من أجل توزيع مجمع تكلفة النشاط بدقة على أهداف التكلفة (المخرجات)، أي أصناف ووحدات المنتجات، مما يؤدي إلى قياس تكلفتها بدقة كبيرة، وحساب ربحيتها بشكل سليم، وهذا يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية بصورة صحيحة، وخاصة فيما يتعلق بتحديد الأسعار، وتشكيلة السلع المراد إنتاجها في بيئة صناعية متطورة، ومتبدلة.

يمكن تطبيق نظام التكلفة بحسب الأنشطة في كافة القطاعات الاقتصادية: الصناعية، الزراعية، التجارية، الخدمية، وفي كافة المنشآت سواءاً كانت كبيرة، أم متوسطة، أو صغيرة ونرى أن آلية تطبيقه في قطاع الزراعة أسهل بكثير من آلية تطبيقه في القطاع الصناعي نظراً لسهولة تقسيم المنشأة الزراعية إلى أنشطة بصورة أوضح.

ثانياً: المحاسبة عن بعض الأنشطة الزراعية: حيث تم بحث المحاسبة عن إنتاج المحاصيل الحقلية، وإنتاج الشتلات الزراعية، وإنتاج الفواكه والثمار. وتشير الدراسة إلى ما يلي:

- يمر إنتاج كلٍ من المحاصيل الحقلية، والشتلات الزراعية بثلاث مراحل هي: مرحلة تجهيز الأرض وزراعتها مرحلة الرعاية، والعناية بالبادرات الزراعية، مرحلة نضج المحصول وحصاده، أو قلع الشتلات الزراعية ولتحقيق رقابة جارية

على النشاط الزراعي، لا بد من تسجيل جميع عناصر النفقات المصروفة بالمراحل الثلاث وتبويبها وإقفالها في حساب المراقبة المُعد لهذه الغاية، ويفضل إعداده بشكل تحليلي مبوب حسب أنواع المحاصيل أو الشتلات الزراعية.

- إن آلية مسك الحسابات، تختلف من منشأة زراعية إلى أخرى، حسب حجم المنشأة، وهيكلها التنظيمي، وطبيعة عملها، فإذا كانت المنشأة الزراعية صغيرة، أو المنتجات الزراعية قليلة الأهمية، أو كانت المنشأة لا تتبع نظام محاسبة التكاليف، فإنه في هذه الحالة، تقوم بفتح حساب إجمالي للمحاصيل بشكل مشابه لحساب المتاجرة في المنشآت الصناعية، بحيث يتضمن رصيد أول المدة من المحاصيل، ومجموع التكاليف الزراعية المصروفة خلال العام حتى مرحلة تقديم المحاصيل للبيع، وكذلك المبيعات، ورصيد آخر المدة من المحاصيل، ورصيد هذا الحساب يمثل الربح، أو الخسارة الإجمالية للمحاصيل (8). إلا أن هذه الطريقة، لا تحقق رقابة محاسبية، وإفصاحاً كافياً ولا تسمح بقياس تكلفة كل صنف على حده، وتحديد العائد الناتج له، لذلك ومن أجل تلافي العيوب السابقة، لا بد من تطبيق نظام محاسبة التكاليف في النشاط الزراعي، وفتح حساب مستقل لكل منتج على حده، أو حساب تحليلي مبوب حسب أنواع المحاصيل المنتجة، وعلى مرحلتين، بحيث تبين المرحلة الأولى تكلفة المحصول الزراعي وتظهر المرحلة الثانية الأرباح أو الخسائر المحققة من كل صنف وعلى هذا الأساس نستطيع تسميته بحساب الاستغلال الزراعي كما يلي:

حـ / الاستغلال الزراعي عن المدة المنتهية بتاريخ .....

إلخ	(ج)	(ب)	(أ)	البيان	إلخ	(ج)	(ب)	(أ)	البيان
	××	××	××	إلى حـ / زراعات قائمة أول المدة		××	××	××	من حـ / زراعات قائمة آخر المدة
				مصاريف زراعية مباشرة					
	××	××	××	إلى حـ / البذار					
	××	××	××	إلى حـ / الأجور					
	××	××	××	إلى حـ / م. أخرى					
				م. زراعية غير مباشرة					
	××	××	××	إلى حـ / مواد غير مباشرة					
	××	××	××	إلى حـ / أجور غير مباشرة					
	××	××	××	إلى حـ / م.أخرى غير مباشرة		××	××	××	من حـ / تكلفة الإنتاج الزراعي (رصيد محول)
	××	××	××	المجموع		××	××	××	المجموع
	××	××	××	إلى حـ / تكلفة الإنتاج الزراعي (رصيد منقول)		××	××	××	من حـ / المبيعات
	××	××	××	إلى حـ / م. تسويقية		××	××	××	من حـ / المخازن (تكلفة المحاصيل المحولة)
	××	××	××	إلى حـ / أ. خ (مجمل الربح)		××	××	××	من حـ / إيرادات عرضية

	×××	×××			المجموع	×××	×××	×××	المجموع
									من حـ / أ. خ (مجمل الخسارة)

- إن المعالجة المحاسبية للمنتجات العارضة (الثانوية)، التي تنتج عن بعض المحاصيل، كالتبن الذي ينتج عن إنتاج القمح مثلاً، تتم إما بجعل حساب المحصول دائناً بالقيمة السوقية للمنتج العارض، أو بالقيمة البيعية التقديرية له ونرى أن الأسلوب العلمي والصحيح لتحديد تكاليف كلٍ من المنتجات الأساسية، والمنتجات العارضة، هو توزيع التكاليف المشتركة بينهما وفق أسسٍ، ونسب علمية محددة، وباتباع إحدى طرق التوزيع المعروفة كطريقة القياس الكمي، أو طريقة نسبة القيمة البيعية المقدرة، أو الفعلية لكل من المنتج الأساسي والعارض، أو طريقة المعدلات التقديرية (15).
- لا بد من تقسيم حياة الحديقة إلى مرحلتين أساسيتين: المرحلة الأولى، وهي مرحلة تكوين الأصل الثابت، والمرحلة الثانية مرحلة الإنتاج الاقتصادي (10). حيث تعتبر مصاريف المرحلة الأولى نفقات رأسمالية، تحمل على حساب الأصل الثابت (الحديقة)، أما نفقات المرحلة الثانية، فهي نفقات إيرادية، يجب إقفالها في حساب استغلال الحديقة للوصول إلى التكلفة الحقيقية لإنتاج الفواكه والثمار. ولتحديد نتيجة النشاط الاقتصادي لإنتاج الفواكه والثمار، يمكن فتح حساب خاص بتسويق الفواكه والثمار، أو حساب متاجرة للفواكه والثمار بحيث يتضمن تكلفة الفواكه والثمار المحولة من حساب استغلال الحديقة، ومصاريف البيع، والتوزيع، وكذلك المبيعات، والتحويلات، ونتيجة هذا الحساب تعبر عن الأرباح، أو الخسائر الناتجة عن عمليات إنتاج، وتسويق الفواكه والثمار. أما بالنسبة لموضوع اهتلاك الحدائق الذي ما يزال يخضع لجدلٍ حتى الآن، فإننا نقترح اتباع طريقة القسط الثابت في حساب عبء الإهتلاك، وذلك من بداية العمر الإنتاجي للحديقة، وحتى نهايته على أن يتم اتباع القواعد العلمية الصحيحة في تقديره، واعتباره تكلفة تضاف لتكلفة إنتاج الفواكه والثمار.

<u>ثالثاً: الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الزراعية:</u>

تهدف عملية الرقابة، وتقويم الأداء في المنشآت الزراعية إلى التأكد من حسن سير تنفيذ الخطة المرسومة للمنشأة والتعرف على الأنشطة الأكثر كفاءة، وإظهار نقاط الضعف، والانحراف، واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها، وإجراء المقارنات بين أداء المنشأة الزراعية، والمنشآت الأخرى المماثلة، واتخاذ القرارات اللازمة، لتصحيح مسار العمل، بما يكفل تحقيق الأهداف المرسومة.

إن بناء نظام للرقابة، وتقويم الأداء في المنشآت الزراعية كفء، ومرن، وقابل للتكيف مع الظروف التي تتعرض لها المنشأة، يتطلب أخذ حجم المنشأة وطبيعة نشاطها، والعلاقات التي تربط بين مختلف مراحل إنتاجها بعين الاعتبار، وهو يتطلب مجموعة من المقومات، والأدوات تأتي في مقدمتها:

1. وجود نظام محاسبة تكاليف زراعية متكامل الأركان، والمقومات، ومصمم بشكلٍ علميٍ سليم متوافق مع طبيعة وظروف المنشأة الزراعية.
2. وجود نظام للتقارير التي توفر البيانات اللازمة للرقابة، والمتابعة، ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق أهداف المنشأة (16).
3. إعداد الموازنات التخطيطية التي تعد وسيلة هامة من وسائل التخطيط، والرقابة في المنشأة فهي تحث الإدارة على التخطيط، وتوفر معياراً لتقييم الأداء، وترفع من سوية التنظيم، والعلاقات ضمن المنشأة (17). ونرى أن الموازنات التخطيطية المرنة، هي الأكثر ملاءمة للمنشآت الزراعية نظراً لتقلب نشاط هذه المنشآت من عام لآخر وخضوعه لكثير من العوامل، وفي مقدمتها العوامل الطبيعية، كما يمكن للمنشأة الزراعية، وضع عدد من الموازنات التخطيطية الشهرية، أو الربعية، وحسب الأنشطة الزراعية، ومراكز الأداء فيها.

4. وجود نظام سليم لتسعير التحويلات الداخلية، لما لهذه التحويلات من أهمية في تقييم الأداء في المنشأة، ومحاسبة المسؤولين في الأقسام المستفيدة منها. إن أسعار التحويل، تؤثر على إيرادات الوحدات المحولة، وتكاليف الوحدات المستفيدة. وعلى الرغم من وجود طرق عديدة لتسعير التحويلات الداخلية، نذكر منها طريقة سعر السوق، طريقة التكلفة الفعلية للمنتجات المحولة، طريقة التسعير التفاوضي (18). إلا أننا نرى أن سعر السوق المخفض منه تكاليف البيع، والتوزيع هو الأفضل لتسعير هذه التحويلات في الوقت الراهن نظراً لظروف المنشآت الزراعية واعتمادها على الأنظمة المحاسبية المالية، والغياب شبه الكامل لأنظمة التكاليف الزراعية.

إن توفير المقومات السابقة، تشكل اللبنات الأساسية لقيام نظام الرقابة، وتقويم الأداء في المنشآت الزراعية، كونها ترسم بوضوح خطوات الرقابة، وتقويم الأداء، والتي تتمثل في :

1- وضع مؤشرات الأداء التخطيطية.
2- قياس الأداء الفعلي الذي حققته المنشأة.
3- المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية، وبين البيانات الفعلية، وتحديد الانحرافات، وتحليلها.
4- اتخاذ الإجراءات، أو السياسات التي تحد، أو تمنع وقوع الانحرافات السلبية، وتساهم في تكريس الانحرافات الإيجابية.

ونشير إلى أن تطبيق النظام المحاسبي الموحد في المنشآت الزراعية، يحقق درجة مقبولة من الضبط، والرقابة على صرف عناصر التكاليف، واستخدامها، وقياس تكلفتها الفعلية، ويؤسس بشكل سليم لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية.

القسم الثالث:

وخصص لدراسة النظام المحاسبي المطبق في منشأة الحرية للإنتاج النباتي في جبلة.

أحدثت منشأة الحرية عام 1969 وتتبع للمؤسسة العامة لمزارع الدولة، وتتوزع وحداتها الإنتاجية بين محافظتي اللاذقية وطرطوس بمساحة إجمالية تبلغ 264 هكتار، ويتركز نشاط المنشأة في إنتاج الحمضيات بشكلٍ أساسي بالإضافة إلى الزيتون، والموز، والكيوي والباباز. ولهذه المنشأة أهمية اقتصادية، وزراعية كبيرة نابعة من المهام التي تقوم بها، والخدمات التي تقدمها، وتضم المنشأة اثنتي عشرة مزرعة منها تسع مزارع لإنتاج الحمضيات، ومزرعة لإنتاج الموز، والكيوي، والباباز، ومزرعتان لإنتاج الزيتون. وتقسم المنشأة مزارعها إلى مراكز تكلفة، بحيث تعتبر كل مزرعة، أو مجموعة مزارع متقاربة عبارة عن مركز تكلفة مستقل بغض النظر عن منتجات المزرعة، وقد قامت المنشأة بتخصيص كل مركز تكلفة بمخزن خاص، وعدد من العمال، والآلات الزراعية، وغيرها من الأدوات اللازمة للعمل الزراعي، بحيث أصبح كل مركز تكلفة، يشكل وحدة إنتاجية شبه مستقلة عن الأخرى. وبناءً على ما سبق تعتبر المنشأة جميع النفقات المصروفة على المزرعة نفقات مباشرة، تخصص مباشرة على حساب المزرعة، باستثناء بعض الحالات التي تضطر فيها المنشأة لاستخدام بعض الآلات الزراعية، أو العمال للعمل في أكثر من مركز تكلفة، وفي هذه الحالة تقوم المنشأة بتوزيع تكاليف هذا العمل بين المراكز على أساس المساحة، أو الإنتاج الكمي لكل مركز. ونرى أنه من الأنسب توزيع هذه التكاليف على أساس ساعات العمل في كل مركز نظراً للتناسب الطردي بين عدد ساعات العمل وبين تكاليف العمل.

إن قلة النفقات غير المباشرة المشتركة بين المراكز، لم تحل مشكلة تحميل المصروفات غير المباشرة. فالمزرعة تتضمن أنواعاً متعددة من الأشجار المنتجة، والأشجار التي ما تزال في طور التربية (مرحلة التكوين الرأسمالي) وبالتالي فإن معظم النفقات المصروفة على المزرعة، تصبح غير مباشرة بالنسبة للمنتجات الزراعية.

وللوصول إلى التكلفة الحقيقية لكل منتج، لا بد من اتباع الطرق، والأسس العلمية الصحيحة، والمعدلات المناسبة لتحميل النفقات على المنتجات المختلفة.

وقد أجرينا دراسة مفصلة لكافة المستندات، والدفاتر المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة، وبيّنا المعالجة المحاسبية لكافة عناصر النفقات، وقياس نتيجة النشاط الزراعي لها. وقد تبين من خلال الدراسة، أن المعالجة المحاسبية المتبعة في إثبات، وصرف المستلزمات الزراعية في المنشأة، هي في حقيقة الأمر محاسبة مالية، وتفتقر إلى إعداد الكشوف التحليلية الشهرية للمستلزمات الزراعية في نطاق مراكز التكاليف، وأصناف المنتجات الزراعية المختلفة. كما أن المستندات المؤيدة لعنصر تكلفة العمل، تقتصر على سجلات الحضور، وجداول الرواتب والأجور، وبالتالي فهي لا تحقق الرقابة المطلوبة، ولذلك لا بد من وجود مستندات تخصص لتسجيل، وتحليل الأجور إلى أجور مباشرة، وأجور غير مباشرة، وتخصيصها، أو تحميلها بالنسبة لكل صنف من الأصناف الزراعية. كما أن هناك ضرورة ملحة لاستخدام مستندات، وسجلات تحلل وقت تواجد العمال في المزرعة إلى وقت فعلي مستغل في العمل، ووقت ضائع، وتحليل الوقت الضائع إلى طبيعي، وغير طبيعي، وتحديد أسبابه المختلفة. لقد لوحظ أن المنشأة، تقوم حتى الآن بكافة العمليات المحاسبية من تسجيل، وترحيل، وإعداد قوائم بطريقة يدوية تقليدية، ودون استخدام يذكر للأجهزة الإلكترونية الحديثة.

تقوم منشأة الحرية للإنتاج النباتي بإعداد الحسابات الختامية التالية:

1) حساب ختامي لكل مزرعة من مزارعها، ويتضمن طرفه المدين كافة النفقات المصروفة على المزرعة خلال العام من مستلزمات زراعية، وأجور، ومصاريف أخرى، ويتضمن طرفه الدائن الإيرادات الناتجة عن مبيعات المزرعة وكذلك الإيرادات التحويلية التي توزع بين المزارع على أساس الإنتاج الكمي لكل مزرعة، ونتيجة هذا الحساب تعبر عن ربح، أو خسارة المزرعة. ومن أجل قياس تكلفة كل صنف من الأصناف الزراعية، نقترح إعداد هذا الحساب بشكل تحليلي، ومبوب حسب الأصناف الزراعية الموجودة في كل مزرعة، وعلى مرحلتين، بحيث تظهر المرحلة الأولى، تكلفة المنتج الزراعي، وتظهر المرحلة الثانية الربح، والخسارة الناتجة عن إنتاج، وبيع كل منتج ويمكن تسمية هذا الحساب بحساب الاستغلال الزراعي للمزرعة على غرار حساب الاستغلال الزراعي للمحاصيل السالف الذكر.

ونقترح إعداد قوائم تكاليف لكل مزرعة بصورة انفرادية، أو إجمالية تحليلية، تبين أثمان التكاليف الزراعية المختلفة الفعلية لكل منتج على حده، ويفضل إعدادها بشكل دوري لتحقيق الضبط، والرقابة المستمرة على عناصر النفقات المختلفة المصروفة على الإنتاج، وقياس التكاليف الفعلية لكل فترة من فترات الإنتاج، بالإضافة إلى إعداد قوائم تكاليف سنوية، تقيس تكلفة الإنتاج الزراعي للمزرعة، وتحديد الأرباح، أو الخسائر الفعلية العائدة لكل مزرعة، ولكل منتج زراعي، مما يمكن المنشأة من اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بدعم، وتشجيع المنتجات الزراعية الرابحة، واستبدال الخاسرة منها بأصناف أخرى ذات جدوى اقتصادية أفضل.

إن تنفيذ المقترح السابق، يتطلب تنظيماً إدارياً لوظيفة محاسبة التكاليف في المنشأة، وتفعيل دورها إلى جانب دائرة الحسابات المالية، ويمكن تطبيق الهيكل التنظيمي لدوائر المحاسبة في المنشآت الصناعية على المنشأة، أو وفق الحدود التي تفي بالغرض.

2) حساب عام للأرباح، والخسائر، ويتضمن جميع النفقات المصروفة على إدارة المنشأة، ومزارعها خلال العام وكذلك الإيرادات الناتجة عن مجموع إيرادات المزارع، ونتيجة هذا الحساب تعبر عن صافي الربح القابل للتوزيع أو الخسارة الصافية للمنشأة.

كما تقوم المنشأة بإعداد حساب لتوزيع الأرباح، والخسائر، وكذلك تنظيم ميزانية ختامية في نهاية كل عام، يراعى في تبويبها قواعد النظام المحاسبي الموحد.

أما بالنسبة للرقابة، وتقويم الأداء في المنشأة، فإنها تتم باستخدام الموازنة التقديرية الثابتة التي توضع في بداية كل عام وتتضمن عناصر النفقات، والإيرادات المقدرة للمنشأة. ويجري الإنفاق خلال العام ضمن حدود مخصصات هذه الموازنة بعد تصديقها من وزارة الزراعة، وفي نهاية العام تتم المقارنة بين الموازنة التقديرية، والإنفاق الفعلي، فإذا زاد الإنفاق الفعلي عمَّا هو مقدر، يحمل المدير المالي بالفرق.

فيما يلي نورد أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال البحث:

1- يلعب النشاط الزراعي دوراً هاماً في عملية التنمية الاقتصادية، يتجلى بشكل رئيسي في العلاقات التشابكية بينه وتبين القطاعات الأخرى، الصناعية، والتجارية والخدمية، من خلال توفير المواد الأولية لكثير من الصناعات الغذائية، والتحويلية، وتخصيص الفائض الزراعي للتسوق، والتصدير الخارجي، وتشجيع القطاع الخدمي كقطاع النقل، والتحويل، وخدمات الصيانة، والإصلاح، وغيرها.

2- يتأثر النشاط الزراعي بالعديد من العوامل المناخية، والطبيعية، والبيئية إضافة إلى العوامل المادية، والاقتصادية والتنظيمية، والإدارية التي تميزه عن غيره من الأنشطة الاقتصادية الأخرى، وهذا يتطلب زيادة الاهتمام بهذا القطاع، وتوفير كافة المستلزمات الضرورية للقيام بوظائفه، وزيادة إنتاجه.

3- يتميز النشاط الزراعي ببعض الخصائص التي تحتم تصميم نظام محاسبة تكاليف زراعية يراعي تلك الخصائص وهي:

I. كثرة المنتجات الزراعية، وتنوعها، ووجود المنتجات العارضة، وصعوبة توزيع التكاليف بين هذه الأصناف من ناحية، وبين المنتجات الرئيسية، والمنتجات العارضة من ناحية أخرى.
II. كثرة التحويلات الداخلية، وضرورة إيجاد الطريقة الملائمة لتسعيرها.
III. اختلاف طبيعة بعض الأصول الثابتة الزراعية عن الأصول الثابتة المعروفة في المنشآت الأخرى.
IV. هناك بعض الأصول التي تقدم خدمات لأكثر من نشاط في المنشآت الزراعية.
V. هناك إشكالية حول تحديد بداية ونهاية الفترة المحاسبية التي تعد الحسابات الختامية على أساسها.
VI. يستلزم النشاط الزراعي القيام بعمليات متعددة تباعاً حتى جني الثمار وتسويقها، ولكل عملية خصائصها والنفقات المتعلقة بها.

4- ما تزال المنشآت الزراعية في القطر العربي السوري، تعتمد بشكلٍ أساسي على الأنظمة المحاسبية المالية، وهناك غياب شبه كامل لأنظمة التكاليف الزراعية، والدليل على ذلك:

- افتقار هذه المنشآت إلى التقسيم الدقيق لمراكز التكلفة.
- تتسم السجلات المستخدمة، بأنها سجلات إجمالية، ولا توجد سجلات تحليلية لعناصر التكلفة بالنسبة للأصناف المنتجة.
- تتميز الحسابات، والقوائم الختامية، بأنها أيضاً إجمالية، لا تساعد على قياس تكلفة أصناف المنتجات الزراعية بدقة، وتحديد نتيجة أعمال المنشأة بشكلٍ سليم.
- هناك غياب شبه كامل لمؤشرات الأداء التخطيطية، وحتى التقديرية التي تقوم على أسسٍ موضوعيةٍ ومنطقية.

5- من خلال ما تقدم نستطيع القول: بأن المحاسبة الزراعية بواقعها الحالي، لا تقوم بوظيفة قياس التكلفة للمنتجات الزراعية بصورة صحيحة، ولا توفر البيانات اللازمة لأغراض التخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، والتسعير واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

هذا فيما يتعلق بالمنشآت الزراعية بشكلٍ عام، أما فيما يتعلق بمنشأة الحرية، ومن خلال الدراسة الميدانية لهذه المنشأة والاطلاع على واقع العمل فيها، والنظام المحاسبي المطبق، ودراسة كافة المستندات، والسجلات المحاسبية، والحسابات والقوائم الختامية المعدة، ومؤشرات الأداء الموضوعية للرقابة، وتقييم الأداء، فإننا نستخلص النتائج التالية:

1- تعتمد المنشأة بشكلٍ أساسي على إنتاج الحمضيات، إلا أنه يمكن اعتبارها من المنشآت التي تمتلك أنشطة متعددة كونها تقوم بإنتاج أنواع أخرى من المنتجات الزراعية (زيتون- موز- كيوي- باباز) إضافة إلى الحمضيات.

2- تعاني المنشأة من صعوبات عديدة، تؤثر على إنتاجيتها، ووضعها الاقتصادي بشكل عام نذكر منها:

- ارتفاع تكاليف الإنتاج الزراعي فيها، وهذا يعود بشكل رئيسي إلى زيادة عدد العمال الدائمين فيها، وبالتالي زيادة كتلة الأجور، وعدم استخدام أساليب علمية، وتكنولوجيا متطورة في الأنشطة الزراعية، وعدم التفريق في كثير من الأحيان بين النفقات الرأسمالية، والنفقات الجارية بالنسبة لكل مزرعة، وتحميل المنتج بكافة النفقات المصروفة على المزرعة.
- قلة الوسائل، والآلات الحديثة، ولاسيما وسائل النقل، والحراثة، ورش المبيدات.... إلخ وانخفاض كفاءتها الفنية والتشغيلية.
- قلة البرامج التدريبية، وضعف الخبرة العملية لموظفيها.
- انعدام منافذ البيع، والتوزيع التابعة للمنشأة، وقلة برامج الدعاية والإعلان الخاصة بمنتجاتها.
- عدم توفر المخازن النموذجية اللازمة لتخزين المنتجات الزراعية.

3- تعتمد المنشأة في تقسيم مزارعها إلى مراكز تكلفة على التوزُّع الجغرافي لهذه المزارع دون الاهتمام بنوع المنتج الزراعي في كل مزرعة، وهذا ما جعل حسابات كل مركز إجمالية تتضمن تكلفة عدة منتجات زراعية دون تفصيل وتحليل لتكلفة كل منتج على حده.

4- التوزُّع الجغرافي لمزارع المنشأة وبعدها عن بعضها البعض ساهم في التقليل من المصاريف غير المباشرة بين هذه المزارع، إلا أنه لم يحل مسألة تحديد كلفة الأصناف بدقة، باعتبار أن كل مزرعة، تحتوي على عدة أصناف وبالتالي لابد من تخصيص، وتحميل التكاليف المنفقة على المزرعة على تلك الأصناف وفق معدلات علمية سليمة، ومسك الحسابات التحليلية اللازمة من أجل القياس الدقيق لتكلفة كل صنف على حده.

5- غياب التنظيم العلمي للعمل في المنشأة، والتحديد الدقيق للصلاحيات، والمسؤوليات، وقد تجلى ذلك بعدة نواحٍ نذكر بعضاً منها:

- قيام أمين الصندوق بالتسجيل في دفتر الصندوق، والذي من المفترض أن يعهد به إلى موظف آخر.
- قيام أمين المخزن بمسك بطاقات مراقبة المخزون، والتي من المفترض أن تمسك في دائرة المحاسبة.
- اعتبار أمين المخزن عضواً في لجنة الجرد في حين أنه من المتوجب إبعاده كلياً عن عمليات الجرد.

6- تعتمد المنشأة الطريقة اليدوية التقليدية في تسجيل، ومعالجة كافة البيانات المحاسبية، وإعداد كافة أنواع الحسابات والقوائم المالية، ولا يوجد استخدام يذكر للأجهزة الإلكترونية الحديثة، وهذا ينعكس سلباً على كفاءة العمل المحاسبي، والإداري في المنشأة.

7- تطبق المنشأة نظام المحاسبة المالية، وتفتقر كلياً إلى مقومات نظام محاسبة التكاليف الزراعية، وهذا ما ظهر واضحاً من خلال:

- عدم وجود التقسيم الدقيق للمنشأة إلى مراكز تكلفة إنتاجية، وخدمية.
- غياب المستندات التحليلية الخاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف، وبكل منتج زراعي.
- عدم اعتماد الأسس العلمية للتفريق بين التكاليف المباشرة، والتكاليف غير المباشرة، وكيفية تخصيصها، أو توزيعها على الأصناف الزراعية.
- غياب الحسابات، والقوائم التحليلية التي تبين أثمان التكلفة المختلفة لكل مزرعة، ولكل منتج زراعي على حده.

8- وبشكلٍ عام لا يوجد تنظيم إداري لوظيفة محاسبة التكاليف في إطار التنظيم الهيكلي، والتنظيمي لدائرة المحاسبة وما يتطلبه من إحداث شعب متخصصة بمحاسبة المواد، ومسك سجلات التكاليف، وإعداد القوائم والتقارير. ولكن نشير إلى أنه حديثاً تم فتح قسم خاص بمحاسبة المواد، وهذا يدل على نمو الشعور بأهمية محاسبة المواد، وان الحسابات التي تعدها المنشأة حالياً غير كافية، وتحتاج إلى مزيد من التحليل والتفصيل.

9- هناك بعض المعالجات المحاسبية، التي نرى ضرورة إعادة النظر فيها ومنها:

- قيام المنشأة بتسعير التحويلات الداخلية على أساس التكلفة الفعلية لهذه التحويلات، وهذه السياسة صحيحة في حال وجود نظام محاسبة تكاليف دقيق، وجيد في المنشأة، ولكن الواقع الحالي يؤكد عكس ذلك، وبناءً عليه نقترح تسعير هذه التحويلات على أساس صافي القيمة البيعية.
- قيام المنشأة بتوزيع بعض التكاليف غير المباشرة كتكلفة العمل غير المباشر بين المزارع على أساس المساحة أو الإنتاج الكمي لكل مزرعة، ونرى أنه من الأنسب توزيع هذه التكاليف على أساس ساعات العمل في كل مزرعة، وينطبق ذلك على توزيع تلك التكاليف بين الأصناف المنتجة ضمن المزرعة الواحدة.

10- الحسابات، والقوائم المعدة من قبل المنشأة، هي حسابات، وقوائم إجمالية، تتضمن النفقات المصروفة على إنتاج المنشأة ككل دون تحليل، وتفصيل لها على الأصناف المنتجة.

11- تعتمد المنشاة على الموازنة التقديرية الثابتة في التخطيط، والرقابة، وتقويم الأداء، وهي تعد بصورة ذاتية دون إجراء دراسات فنية، واقتصادية شاملة على أسس علمية وموضوعية، لذلك نرى ضرورة إعداد الموازنات التخطيطية بصورة علمية ، وأن تكون مرنة لتتلاءم مع طبيعة النشاط الزراعي.

12- وبناءً على ما سبق فإن النظام المحاسبي المطبق في منشأة الحرية لا يوفر البيانات اللازمة للتسعير والرقابة والتخطيط وتقييم الأداء في المنشأة وإجراء المساءلة الإدارية واتخاذ القرارات المناسبة.

وفي ضوء النتائج السابقة، وبغرض النهوض بالمنشآت الزراعية، وتحسين إنتاجيتها، وزيادة ريعية رؤوس الأموال الموظفة فيها، وبهدف تطبيق نظام محاسبي مبني على أسس صحيحة، يقدم معلومات تحليلية، ومفصلة عن الأنشطة الزراعية؛ نقترح ما يلي:

1. تشجيع القطاع الزراعي، ومده بكافة الوسائل الممكنة، والمتاحة،لما له من أهمية في عملية التنمية الاقتصادية في القطر، وتوفير الأمن الغذائي للسكان، وحل جزء من مشكلة البطالة.

2. التنظيم العلمي للعمل في المنشآت الزراعية، وما يقتضيه ذلك من تحديد عدد العاملين في كل نشاط زراعي ودرجة تأهيلهم، وخبرتهم استناداً إلى دراسات علمية وفنية تتناول توصيف الأعمال، وتحديد متطلباتها من القوى العاملة الإدارية والفنية.
3. بناء نظام محاسبة تكاليف زراعية متكامل الأركان، والمقومات، ويأخذ بعين الاعتبار خصائص النشاط الزراعي
4. تقسيم المنشآت الزراعية، كما هو الحال في المنشآت الصناعية إلى مراكز تكلفة إنتاجية وخدمية، وحصر تكلفة المراكز الخدمية، وتوزيعها على مراكز التكلفة الإنتاجية، ومن ثم توزيع تكلفة المراكز الإنتاجية على المنتجات الزراعية باستخدام معدلات التحميل المناسبة المدروسة للوصول إلى التكلفة الفعلية لكل منتج. ونشير إلى أن تطبيق نظام الـABC يساهم في حل تلك المسألة بشكل جيد – كما نوهنا في صلب البحث – كونه يعمل على ربط النفقة مباشرة، أو شبه مباشرة بوحدة التكلفة، أو المنتج، مما يؤدي إلى زيادة الرقابة على التكاليف، لأنه يقوم على التحديد الدقيق، والصحيح لما يستهلكه المنتج من تكاليف كل نشاط من الأنشطة المسببة للتكاليف (19).
5. التقسيم الوظيفي للمنشأة الزراعية، والتحديد الدقيق للمهام، والصلاحيات، وتوضيح خطوط الاتصال بين المراكز الإدارية المختلفة، بما يرفع درجة الشعور بالمسؤولية، ويعزز الرقابة، والضبط الداخلي في المنشأة.
6. إعداد الحسابات والقوائم بشكل تحليلي وعلى مراحل بحيث تبين أثمان التكلفة المختلفة للمنتج الزراعي بشكلٍ دقيقٍ وصحيحٍ، مما يساعد على التخطيط واتخاذ القرارات ولا سيما قرارات التسعير الملائمة.
7. إن تطبيق نظام محاسبي وفق المقترحات السابقة يوفر البيانات اللازمة للتخطيط الرقابة وتقويم الأداء في المنشآت الزراعية.

أما بالنسبة لمنشأة الحرية وبناءً على النتائج التي توصلنا إليها خلال البحث نقترح ما يلي:

1. دعم المنشأة وتطويرها وتحديثها بما يتلاءم مع أهميتها الاقتصادية والاجتماعية، وذلك بتوفير الوسائل والأدوات والتكنولوجيا الحديثة والمتطورة اللازمة للعمليات الإنتاجية، والتدريب والتأهيل المستمر للكوادر الفنية والقوى العاملة فيها وإيجاد الأسواق الداخلية والخارجية لتصريف منتجاتها.
2. التنظيم العلمي للعمل المحاسبي والإداري في المنشأة والتحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات.
3. تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة إنتاجية وخدمية حسب طبيعة الأنشطة الزراعية، والهيكل التنظيمي للمنشأة وربط هذه المراكز بدليل محاسبي مدروس جيداً بحيث يغطي كامل احتياجات المنشأة ويفي بمتطلبات التخطيط والرقابة، وإعداد قوائم التكاليف وإجراء المقارنات وتقويم الأداء، وبحيث يساهم في توجيه عناصر التكاليف المبوبة وظيفياً نحو المراكز المستفيدة والمحددة في المنشأة. ونقترح اعتبار كل مزرعة مركز إنتاج زراعي مستقل يتضمن مراكز تكلفة فرعية حسب الأنشطة والأصناف الزراعية التي تتضمنها كل مزرعة.
4. تطبيق نظام محاسبة تكاليف زراعية في المنشأة متكامل الأركان والمقومات بحيث يستطيع قياس تكلفة المزارع، والأنشطة والأصناف بدقة، ويوفر البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات.
5. إعداد الحسابات التحليلية المبوبة حسب الأصناف الزراعية في كل مزرعة، لتحديد تكلفة المنتج الزراعي بدقة كما أوضحنا في صلب البحث.
6. تطبيق نظام المحاسبة التجارية في المنشآت الزراعية بدلاً من نظام المحاسبة الحكومية على اعتبار أنها ذات طابع اقتصادي وليس خدمي. بحيث يمكن قياس نتيجة النشاط الزراعي من خلال المقابلة بين الإيرادات وتكلفة الحصول عليها، وقياس كفاءة الأداء من خلال المقارنة بين المؤشرات المخططة المحتسبة بالنسبة للإنتاج الفعلي وبين البيانات الفعلية وليس على أساس الالتزام بمخصصات الموازنة.
7. إدخال وتطوير المعالجة الآلية والإلكترونية للبيانات والمعلومات المحاسبية، لتوفير الوقت والجهد والدقة في الإنجاز وتعميق الوظيفة التحليلية والرقابية للبيانات والمعلومات المحاسبية.

المراجع:

.....

1. حبيب، مطانيوس، 1988- اقتصاد وتخطيط الزراعة، دمشق.
2. الحامض، خالد، 1981- التخطيط الزراعي، جامعة حلب، حلب.
3. عبد الكريم، محمد عبد العزيز، 1951- المحاسبة الزراعية وحسابات التكاليف الزراعية، مكتبة النهضة، القاهرة.
4. الأشرم، محمود، 1981- المحاسبة الزراعية، حلب.
5. سمَّاق، محمود، 1984- المرشد العملي في الإدارة والمحاسبة الزراعية، جامعة دمشق، دمشق.
6. فخر، نواف، 1991- محاسبة التكاليف، جامعة تشرين، اللاذقية.
7. Pandey. I. M, 1992- Management Accounting, Second Edition, New Delhi.
8. عابدين، أحمد بهاء الدين، 1963- الأصول العلمية والعملية في محاسبة التكاليف الزراعية، الجمعية التعاونية، دمشق.
9. Gibls, George, 1969- Accounting for Management Decisions, International Text Book Company Scranton, Pennsylvania.
10. أحمد الصباغ، أحمد عبد المولى. السحيري، الهادي محمد، 1992- دراسات في المحاسبة الزراعية، طرابلس.
11. نور، أحمد، 1993- محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
12. Batty. J, 1974- Advanced Cost Accounting, Macdonald and Evans, London.
13. زكي، حسن، 1997- محاسبة التكاليف الزراعية (الأصول العلمية والعملية)، دار زهران للنشر، عمان.
14. محمد، الفيومي محمد، 1993- أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
15. James A. Cashin, Palphs. Poliment, 1978- Theory and Problems of Cost Accounting, U.S.A.
16. عبد العال، أحمد رجب، 1995- الهياكل التمويلية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، إمبابة.
17. Charles T. Horngren, 1982- Cost Accounting- A managerial Enphasis, Prentice- Hall International, New York.
18. Charles T. Horngren, Faster. George, 1990- Cost Accounting- A managerial Enphasis, Seventh Edition, U.S.A.
19. Raiborn Cecily. A, Barfild Jesses. T, Kinnicy Micheel. R, 1993- Managerial Accounting, West Publishing Company, U.S.A.