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/library/3138
تاريخ الاسترداد: 2025/05/09 22:01 +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.

تنمية الرافدين 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

[١٨٦] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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

[١٨٨] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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 إلى 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

[١٩٠] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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
جـ. ماشية العمل
} : وهي تعد من الموجودات الثابتة

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.

[١٩٢] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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 موادً 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 حيًا 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.

[١٩٤] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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)

[١٩٦] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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

[١٩٨] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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 والكلافين فضلاً 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

[٢٠٠] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

- 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

[٢٠٢] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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 .

[٢٠٤] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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	النافق غير الاعتيادي 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	٢٢٢٠٠٠٠٠٠٠	رصيد أول المدة	١١	٣٣٠٠٠٠٠٠	حـ/ الصندوق (مباع للغير)
١٠٤	٢٠٨٠٠٠٠٠٠٠	مشتريات من الغير	٢١	٦٨٢٥٠٠٠٠	حـ/ ماشية التسمين
٥٠	١٢٥٠٠٠٠٠٠٠	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 .

[٢٠٦] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

٢٢٠	٢٢٢٠٠٠٠٠٠٠	رصيد اول المدة	١١	٣٣٠٠٠٠٠٠	حـ / الصندوق (مباع للغير)
١٠٤	٢٠٨٠٠٠٠٠٠٠	مشتريات من الغير	٢١	٦٨٢٥٠٠٠٠	حـ/ أبقار التسمين
٥٠	١٢٥٠٠٠٠٠٠٠	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 = $\frac{٧٦٢٧٥٠٠٠٠}{٤٣٩}$ = 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

[٢٠٨] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

سعر البيع تكلفة المباع من أبقار التربية	٣٣٠٠٠٠٠٠ (١١١٠٠٠٠٠)=١٠٠٩٠٩٠.٠٩×١١	٣٣٠٠٠٠٠٠ (٢٣٧٨٣٥١٤) =(أ)٢١٦٢١٣٧.٦٦٢×١١	------ 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)			
		٢١٩٠٠٠٠٠ (٣٤٤٢٤٠٠٠)	أرباح بيع أبقار التربية صافي خسارة			٩٢١٦٤٨٦ (٤٧١٠٧٥١٤)	أرباح بيع أبقار التربية صافي خسارة

الفرق في صافي الربح = ٤٧١٠٧٥١٤ – ٣٤٤٢٤٠٠٠ = ١٢٦٨٣٥١٤ دينار

٢. بسعر السوق

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

الفرق في صافي الربح = ٨٩٨٨٨٥٠٠ – 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

[٢١٠] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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 نافق 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 ـ 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) .

[٢١٢] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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) = ٩٦١١٢٥٠٠٠٠ / 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 .

[٢١٤] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

(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 تأيثر 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 .

[٢١٦] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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).

[٢١٨] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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.

[٢٢٠] كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل ـــــــ

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.