جامعة القاهرة
كلية التجارة

الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية





تأليف

د. إيمان عباس حلمي **د.هاني رجب رزق**

د.شيماء سعيد محمد **د.عمر السيد يعقوب**

مدرسون بقسم المحاسبة - كلية التجارة – جامعة القاهرة

مراجعة

الأستاذ الدكتور

منصور حامد محمود

أستاذ المحاسبة الخاصة

كلية التجارة – جامعة القاهرة

الطبعة الأولى ٢٠٢١

الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية

تأليف

د. إيمان عباس حلمي **د.هانـي رجـب رزق**

د.شيماء سعيد محمد **د.عمر السيد يعقوب**

مدرسون بقسم المحاسبة- كلية التجارة – جامعة القاهرة

مراجعة

الأستاذ الدكتور

منصـور حامـد محمـود

أستاذ المحاسبة الخاصة

كلية التجارة – جامعة القاهرة

الطبعة الأولى ٢٠٢١

المقدمة

تعد الزراعة هي اللبنة الأولى لوجود الحياه، فمن الأرض ينبت الزرع وعلى الزرع والماء يعيش الإنسان، وتعد منتجتنها ديمومة الحياة البشرية، من هنا جاء اهتمام الدولة بها لأنها مسئولة عنها لضمان الأمن الغذائي للمجتمع، والذي يمثل أحد الأركان الأساسية للاستقلال السياسي للبلاد، فالزراعة أحد المكونات الأساسية لبنيان الاقتصاد الوطني، فهي مصدر الغذاء لأفراد المجتمع الذي ينمو وتتزايد أعداده بشكل مستمر مقابل ثبات الرقعة الجغرافية الزراعية للبلاد، كما أنها أحد المنابع الأساسية التي تمد الصناعة بما تحتاجه من الخدمات الزراعية.

إن خصوصية النشاط الزراعي بفرعيه الحيواني والنباتي قد أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية تتطلب من المحاسبين التصدي لها ومعالجتها بما يتفق مع الأصول والقواعد والمعايير المحاسبية ذات الصلة، ويأتي ذلك من خلال إمكانات المحاسب المتولدة مما تعلمه ودرسه وخبرته من إعداد العلمي وتحصيله الدراسي، ومن هنا يأتي دور هذا الكتاب لتحقيق هذا الهدف المنشود، حيث ينتهج المنهج العلمي السليم في كل ما يختص بالمحاسبة الزراعية، وقد أمكن تقسيم هذا الكتاب إلى سبع فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: ويتناول الإطار المفاهيمي للمحاسبة في المنشآت الزراعية.

الفصل الثاني: ويتناول أسس الاعتراف والقياس المحاسبي في المنشآت الزراعية.

الفصل الثالث: ويتناول أسس المحاسبة عن المخزون في المنشآت الزراعية.

الفصل الرابع: ويتناول كيفية المحاسبة عن الأصول في المنشآت الزراعية.

الفصل الخامس: ويتناول الأسس العلمية لجرد أصول والتزامات المنشأة الزراعية.

الفصل السادس: ويتناول الإفصاح المحاسبي وإعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية في المنشآت الزراعية.

الفصل السابع: ويتناول عرض مشكلات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي للمنشآت الزراعية وفقاً لمعايير المحاسبة.

هذا، وإحقاقاً للحق وإعطاء كل ذي حق حقه نود الإشارة إلي أنه قام بتأليف الفصل الأول، والفصل السادس، والفصل السابع السيد الدكتور/ هاني رجب رزق، وقام بتأليف الفصلين الثاني والرابع السيد الدكتور/ عمر السيد يعقوب، بينما قام بتأليف الفصلين الثالث والخامس السيدة الدكتوره/ شيماء سعيد محمد، وقد قام بمراجعة هذا المؤلف كاملاً السيد الأستاذ الدكتور/ منصور حامد محمود، والجميع أعضاء هيئة تدريس بكلية التجارة- جامعة القاهرة.

والله نسأل أن يتقبل هذا العمل المتواضع خالصاً لوجهه الكريم.

المؤلفون،،

الجيزة في ٢٠٢١/١/١

الفهرس

العنوان	رقم الصفحة
المقدمة.	(٣)
الفهرس.	(٤)
الفصل الأول:الإطار المفاهيمي للمحاسبة في المنشآت الزراعية.	(٥)
الفصل الثاني: أسس الاعتراف والقياس المحاسبي في المنشآت الزراعية.	(٣٣)
الفصل الثالث: المحاسبة عن المخزون في المنشآت الزراعية.	(٩٨)
الفصل الرابع: المحاسبة عن الأصول في المنشآت الزراعية.	(١٢٦)
الفصل الخامس: الأسس العلمية لجرد أصول والتزامات المنشأة الزراعية.	(١٦١)
الفصل السادس: الإفصاح المحاسبي وإعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية في المنشآت الزراعية.	(٢٠١)
الفصل السابع: عرض مشكلات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي للمنشآت الزراعية وفقاً لمعايير المحاسبة.	(٢٧٣)
المراجع.	(٣٠٢)

الفصل الأول
الإطار المفاهيمي
للمحاسبة في المنشآت الزراعية

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- تعريف الأنشطة الزراعية، وتحديد الخصائص المميزة لها.

٢- تعريف المحاسبة الزراعية، وتحديد أهدافها.

٣- معرفة مدى انعكاس الأنشطة الزراعية على النظام المحاسبي.

٤- معرفة المبادىء والفروض التي تستند عليها المحاسبة المالية الزراعية.

٥- تحديد المقومات اللازمة لإنشاء نظام محاسبي في أي منشأة زراعية.

٦- التفرقة الدقيقة بين المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية.

عناصر الفصل:

١/١ مقدمة.

٢/١ الأنشطة الزراعية وانعاساتها على المحاسبة.

٣/١ المشروعات الزراعية (المفهوم والأهمية).

٤/١ المحاسبة الزراعية (المفهوم والأهداف).

٥/١ الفروض المحاسبية في المحاسبة المالية الزراعية.

٦/١ المبادىء المحاسبية في المحاسبة المالية الزراعية.

٧/١ مقومات النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية.

٨/١ الفرق بين المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية.

٩/١ ملخص الفصل.

١٠/١ أسئلة وتدريبات.

١/١ مقدمة.

تعتبر الزراعة المصدر الرئيسي لحاجات الانسان من غذاء وكساء ويمثل النشاط الزراعي أحد الأنشطة الاقتصادية الهامة على المستوى القومي خاصة من نواحي الانتاج والدخل والعمالة، ويتميز الإنتاج الزراعي بمجموعة خصائص اقتصادية وطبيعية واجتماعية متفردة عن غيره من الأنشطة تؤثر بصورة مباشرة وغير مباشرة على النظام المحاسبي المتبع في المنشأة، بحيث يعكس تلك الطبيعة الخاصة والمميزة وما يترتب عليها من مشكلات محاسبية، لذا يهدف هذا الفصل إلى التعرف على طبيعة النشاط الزراعي، وخصائصه، وكيفية انعكاسها على المحاسبة، وكذلك التعرف على ماهية المحاسبة الزراعية، وفروعها، مع التركيز على المحاسبة المالية الزراعية، ومقومات النظام المحاسبى في المنشآت الزراعية، وأهم الفروض والمبادىء المحاسبية الواجب تطبيقها عند المحاسبة عن العمليات المتعلقة بالأنشطة الزراعية.

١/٢ الأنشطة الزراعية وانعكاساتها على المحاسبة:

١/٢/١ تعريف الأنشطة الزراعية:

النشاط الزراعي؛ هو ذلك النشاط الذى يُدار بواسطة منشأة للتحويل الحيوي وحصاد الأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى تحويلها إلى منتج زراعي، أو إلى أصول حيوية إضافية.

ويتبين من هذا التعريف ما يلي:

أ- إن الأنشطة الزراعية هي تلك الأنشطة التى تتضافر فيها عوامل الطبيعة (الظروف المناخية والتربة) مع عوامل الإنتاج (الأرض، العمل، ورأس المال) لتأتى المخرجات من إنتاج زراعى وحيوانى.

ب-التحويل الحيوي يتكون من عمليات النمو، ووقف النمو، والإنتاج، التكاثر والتى ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية فى الأصل الحيوي.

جـ- المنتج الزراعي هو منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة، والأصول الحيوية الإضافية هي حيوانات أو نباتات حية.

٢/٢/١ فروع النشاط الزراعي:

يتمثل الهدف الرئيسي من المنشأة الزراعية في عملية استغلال الأرض عن طريق الفلاحة والري والحرث لغرض الحصول على المنتجات الزراعية المختلفة كالحبوب وغيرها، وهذا هو الغرض الرئيسي، ويتفرع منه أربعة فروع متنوعة تشمل ما يلي:

أولاً: المحاصيل النباتية:

وتشمل الأنشطة المتعلقة بالإنتاج النباتى ما يلي:

- محاصيل الحقول :وهي التي تمكث في الأرض في حدود سنة تقريبا مثل القمح والقطن وقصب السكر ....إلخ.
- الخضروات :وهي التي تمكث في الأرض بضعة أشهر وتجمع عدة مرات في السنة.
- منتجات البساتين والحدائق : وهي التي تبقى في الأرض مدة طويلة كأشجار الحمضيات، والنخيل، والفواكه، ونباتات الزينة، وزهور القطف.
- محاصيل متخصصة كالبطاطا، وبنجر السكر.

ثانيا: الإنتاج الحيواني:

وتشمل الأنشطة المتعلقة بالإنتاج الحيوانى ومنها على سبيل المثال:

- محطات تربية الحيوانات وتسمين العجول والاغنام والماعز.
- مشاريع الدواجن (اللحم والبيض).
- المشاريع السمكية (في البحيرات والمنشآت الزراعية المائية).
- محطات تربية النعام، والسمان، والبط، والرومى.
- مناحل تربية نحل العسل الأبيض.

ثالثا: الصناعات الزراعية:

وتشمل الأنشطة المتعلقة بالصناعات الزراعية، ومنها على سبيل المثال:

- الأسمدة الكيماوية ومبيدات الآفات الزراعية.
- الآلات والعدد الزراعية، والمضخات، ومنظومات الري الحديثة.
- المعدات الزراعية المصنعة مثل الاغطية البلاستيكية، معدات صناعة الدواجن، معدات تربية الاسماك وتربية الابقار والدواجن وغير ذلك من مستلزمات إنتاج الحليب والألبان والاجبان والزبد والزيوت وجميع صناعات الاغذية.
- تعبئة وتخزين التمور وما شابه.
- الجلود والنواتج العرضية للإنتاج الحيواني.
- إنتاج السماد العضوى(الكومبوست)، وكذلك إنتاج الأعلاف غير التقليدية من بقايا المحاصيل الحقلية .
- إنتاج السماد العضوى الصناعى، والطاقة (البيوجاز) من تخمير بقايا المحاصيل الزراعية وروث الحيوانات المزرعية ومخلفات مصانع الأغذية.
- إنتاج الأسمدة الحيوية، إنتاج الوقود الحيوى.
- إنتاج التقاوى المهندسة وراثياً، وتجميع الأصول الوراثية فى مجموعات نباتية لحفظ هذه الأصول.

رابعاً: استصلاح واستزراع الاراضى: وتشمل الأنشطة المتعلقة باستصلاح واستزراع الاراضى، وشق الترع والمصارف وتقسيمها إلى مساحات وأحواض بحيث تكون جاهزة للإستغلال الزراعى.

٣/٢/١ خصائص الأنشطة الزراعية وإنعكاساتها على المحاسبة:

تتميز الأنشطة الزراعية بخصائص تختلف عن غيرها من الأنشطة، ومن أهم خصائص هذه الأنشطة:

١. **وجود بعض العوامل التى يصعب التحكم فيها:** وهذه العوامل تؤثر على النشاط الزراعى، وبالتالي تؤثر على معدلات الإنتاجية فى المنشآت الزراعية، ومن بين هذه العوامل ظروف البيئة والتربة، وهذه العوامل تجعل بدورها عملية تخطيط الأنشطة الزراعية وإعداد الموازنات التقديرية من الصعوبة بمكان.

٢. **عدم تجانس مخرجات السلع الزراعية وصعوبة توحيد نمطها:** حيث إن تماثل الوحدات المنتجة لايمكن تطبيقه في المنتجات الزراعية بنفس السهولة التي يُطبق فيه على السلع الصناعية فاستعمال العمليات الميكانيكية في الصناعة يجعل من الممكن انتاج كميات كبيرة من السلع المتماثلة من حيث الشكل والحجم والنوعية، أما في الزراعة فإن صفات المحصول الواحد قد تختلف من منطقة إلى أخرى وبالتالي صعوبة حساب تكلفة المنتجات الزراعية لنفس المنتج فى مناطق متعددة.

٣. **صعوبة تحديد كمية الإنتاج في الزراعة:** حيث إن من صفات الزراعة تقلب كمية الانتاج من سنة إلى أخرى أو من موسم إلى آخر بسبب العوامل الطبيعية، الناتجة عن الجفاف والأمطار والبرد الشديد والفيضانات والحشرات والأوبئة والأمراض النباتية والحيوانية لذلك يعتبر من الصعوبة بمكان التنبؤ بالمحصول السنوي وهذه العوامل تجعل بدورها عملية تخطيط الأنشطة الزراعية وإعداد الموازنات التقديرية من الصعوبة بمكان.

٤. **تعدد منتجات النشاط الزراعي الواحد:** فنشاط تربية المواشى ينتج معه – بالأضافة للمنتج الرئيس اللحوم– مجموعة من المنتجات الثانوية أو العرضية كالأسمدة العضوية وأصواف وجلود وألبان ، وإنتاج المحاصيل الحقلية يتبعة منتج ثانوى ممثل فى إنتاج الأعلاف الجافة، ويترتب على ذلك بعض المشاكل المحاسبية مثل : معالجة مصروفات

وإيرادات المنتجات الثانوية أو العرضية وتأثير هذه المنتجات على أعمال النشاط الزراعى، ومشكلة التكاليف المشتركة والفرعية وإيراداتها.

٥. **موسمية الإنتاج الزراعي:** حيث أن زراعة المحصول وحصاده والعمليات الانتاجية الزراعية الأخرى تتم في مواسم معينة وذلك بسبب العوامل الطبيعية، ويترتب على موسمية الإنتاج الزراعي صعوبة تحديد الفترات المحاسبية، وكذلك صعوبة إجراء عمليات الجرد فى نهاية كل فترة محاسبية.

٦. **اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية:** تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط، أما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ إعداد القوائم المالية في كل قطاعات الدولة. بالإضافة إلى عدم الدقة في الاعتراف بالإيراد ودرجة تحققه، وكذلك عدم الدقة في القياس المحاسبي للمصروفات التي تخص محصول معين ، فضلاً عن مشاكل تقييم المخزون.

٧. **ضعف مرونة الطلب والعرض على السلع الزراعية:** والمقصود بمرونة العرض أو الطلب درجة التغيرات الحاصلة في الطلب على المحاصيل الزراعية أو في عرضها في حالة تغير أسعارها، ويعتبر الطلب أو العرض مرناً إذا أدى تغير قليل في ثمن احدى السلع إلى تغير كبير في الكمية المطلوبة منه أو الكمية المعروضة للبيع، أما إذا كان التغير قليل يقال أن لتلك السلع طلباً أو عرضاً غير مرن.

٨. **زيادة نسبة رأس المال الثابت اللازم للعملية الإنتاجية إلى نسبة راس المال العامل:** ويتضح ذلك على الأخص عند مقارنتها بغيرها من الصناعات الأخرى، وقد قدر البعض قيمة الأرض والمباني وما بها من تحسينات رأسمالية، والمعدات والآلات الزراعية .....الخ من المنشآت الثابتة بنحو ٧٥% من رأس المال الزراعي، مما يستلزم تكوين المخصصات والأحتياطيات اللازمة لعمليات الاحلال والتجديد، بالأضافة إلى زيادة نسبة التكاليف الثابتة فى هيكل تكاليف المنشأة.

٩. **مرونـة أستخدام عوامـل الإنتـاج :** حيث يكون من السهولة التحول من إنتاج إلى آخر سواء فى مجال الإنتاج الزراعى أو الحيوانى فنفس قطعة الارض يمكن إستخدامها فى زراعة أكثر من منتج ، كما ان الماشية يمكن إستخدامها فى إنتاج السلالات الحيوانية أو اللحوم والألبان، كما أن الكثير من مستلزمات الإنتاج الزراعى كالأسمدة والعلاف يمكن إستخدامها كمدخلات لأكثر من منتج.

١٠. **التغير في تبويب الأصول الزراعية**: إذ تبوب الأصول الزراعية إلى ثابتة أو متداولة باختلاف الغرض من اقتناؤها فماشية التربية تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي كذلك ماشية العمل والألبان كونها تساهم في العملية الإنتاجية، أما ماشية التسمين فتبوب كأصول متداولة حيث إن الهدف منها المتاجرة لتحقيق الأرباح، وقد يؤخذ قرار بتغيير الغرض الرئيسي من اقتناء الأصل الزراعي، مما يستوجب تغيير أسلوب عرض تلك الأصول في قائمة المركز المالي.

١١.**كثرة التحويلات الداخليـة وتعددها:** ويرجع السبب في ذلك إلى الرغبة فى التكامل بين الأنشطة المختلفة فالإنتاج الحيوانى يتخلف عنه أسمدة عضوية تحول إلى الإنتاج النباتى، كما أن الإنتاج النباتى يوفر الأعلاف الجافة والخضراء التى تحول إلى الإنتاج الحيوانى، ويترتب على ذلك بعض المشاكل المحاسبية مثل مشكلة التسعير للتحويلات الداخلية.

في ضوء ماسبق يمكن القول إن خصوصية النشاط الزراعي بفرعيه الحيواني والنباتي قد أدى إلى ظهور مشاكل تتطلب من المحاسبة التصدي لها ومعالجتها بما يتفق مع الأصول والقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي الحاجة إلى نظام محاسبي متخصِص للقياس والإفصاح بحيث يفي بمتطمبات الأطراف ذات الصلة بنتائج هذا النشاط.

٣/١ المشروعات الزراعية (المفهوم والأهمية):

١/٣/١ تعريف الأنشطة الزراعية:

تُعرف المشروعات الزراعية بأنها تلك المشروعات التى تزاول واحداً أو أكثر من الأنشطة الزراعية السابق ذكرها، وتختلف المشروعات الزراعية من حيث حجمها، وشكلها القانونى:

فمن حيث حجم المشروعات يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من المشروعات:

أ- مشروعات زراعية صغيرة : وهى المشروعات التى تمارس نشاطاً زراعياً محدوداً يعتمد على عمل الإنسان مع الإستعانة بالحيوانات المملوكة لصاحب المشروع.

ب- مشروعات زراعية متوسطة: المشروعات التى تمارس نشاطاً زراعياً يعتمد على عمل الإنسان مع الاستعانة ببعض الآلات والمعدات الزراعية.

جـ- مشروعات زراعية كبيرة: المشروعات التى تمارس نشاطاً زراعياً يعتمد على الأسلوب العلمى فى الزراعة ، كما تعتمد على التطورات التكنولوجية الحديثة فى المجال الزراعى وتحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة.

ومن حيث الشكل القانونى للمشروعات يمكن التمييز بين الأنواع التالية:

أ- **منشاة فردية:** يمتلكها شخص بمفرده(شركة الشخص الواحد).

ب- **شركات الأشخاص:** وتشمل شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة، وشركات المحاصة.

جـ- **شركات الأموال:** وتشمل شركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، والشركات ذات المسئولية المحدودة.

د- **جمعيات تعاونية:** وهي وحدات تهدف إلى تقديم الخدمات الزراعية لأعضائها من أسمدة، وتقاوي، وبذور وشتلات، وأعلاف، وسلالات الحيوان، ولا تهدف هذه الوحدات إلى تحقيق الربح.

٢/٣/١ أهمية الاستثمار فى المشروعات الزراعية:

تلعب الزراعة أدواراً هامة وبارزة في الحياة الاجتماعية والاقتصادية لكافة الشعوب والمجتمعات، إضافة إلى أن الزراعة ذات أهمية كبيرة في تحقيق التوازن البيئي الذي تحتاج إليه المجتمعات البشرية والكائنات الحيوانية الأخرى التي تعتمد حياتها على توفر البيئات المناسبة التي تساعدها على الاستمرار في البقاء والتكاثر وعدم الانقراض، ويتم تناول الأهمية الاجتماعية والاقتصادية والبيئية للاستثمار فى المشروعات الزراعية على النحو التالي:

١. **الأهمية الاجتماعية للاستثمار فى المشروعات الزراعية:**

أ- توفير الغذاء: وذلك من خلال الاهتمام بالزراعة وتطوير الإنتاج الزراعي لمواجهة الطلب المتزايد على الغذاء الناتج عن زيادة السكان في مختلف مناطق العالم.

ب-المساهمة في تحقيق التوازن التنموي بين الريف والحضر.

جـ- توفير الخدمات الأساسية في القرى كالخدمات التعليمية والصحية وخدمات الطرق والكهرباء والمياه والاتصال وغيرها من الخدمات الضرورية اللازمة لاستحداث التنمية الزراعية والريفية المطلوبة في القرى.

د- توفير فرص العمل للسكان في المناطق الريفية.

هـ- الحد من الهجرة نحو المدن.

و- الحد من الضغط على المرافق والخدمات في المدن.

٢. **الأهمية الاقتصادية للإستثمار فى المشروعات الزراعية:**

أ- **المساهمة في الناتج القومي:** حيث يبقى الناتج الزراعي جزءاً هاماً من الناتج الوطني للدول المتقدمة حيث تقوم هذه الدول بتصدير العديد من السلع الغذائية.

ب-**تمويل القطاعات الأخرى:** يساعد الفائض الناتج عن الإنتاج الزراعي في توفير مدخرات مالية توجه للاستثمار في القطاعات الأخرى غير الزراعية.

جـ- **توفير المواد الخام للقطاع الصناعي:** حيث تساهم الزراعة بتنمية القطاع الصناعي، وذلك بإمداد الصناعة بالمواد الخام التي تقوم عليها العديد من الصناعات

كالمنسوجات والإطارات والأثاث وغيرها من الصناعات التي لايمكن أن تقوم دون أن تتوفر المواد الخام الداخلة في صناعتها والتى تأتى من القطاع الزراعي.

د- **تحقيق التكامل بين القطاعات الزراعية وقطاعات الاقتصاد الأخرى**، ويلاحظ هذا التكامل من خلال تطوير العديد من الصناعات التي يعتمد عليها في تنمية وتطوير الزراعة كصناعة الأسمدة والمبيدات والأجهزة والمعدات الزراعية وغيرها من الصناعات الأخرى التي توفر مدخلات أساسية تقوم عليها الزراعة الحديثة.

٣- الأهمية البيئية للإستثمار فى المشروعات الزراعية:

أ- يساهم الاستثمار فى المشروعات الزراعية بشكل كبير في تحقيق التوازن البيئي من خلال تعزيز التأثيرات الإيجابية، والتخفيف من التأثيرات السلبية على البيئة.

ب- يساهم الاستثمار فى المشروعات الزراعية فى الحد من التلوث من خلال زيادة الغطاء النباتي وتوسيع الرقعة الخضراء، الحد من التصحر من خلال إعادة زراعة الغابات وغرس الأشجار في المناطق المعرضة لزحف الرمال.

جـ- يساهم الاستثمار فى المشروعات الزراعية بشكل كبير في مكافحة تأثيرات الانحباس الحراري، وذلك بالحد من إنبعاث ثاني أكسيد الكربون.

١/٤ المحاسبة الزراعية (المفهوم والأهداف):

١/٤/١ تعريف المحاسبة الزراعية:

يُمكن تعريف المحاسبة الزراعية بأنها "تطبيق للمبادئ والأسس والفروض والإجراءات المحاسبية في الوحدات التي تمارس نشاطاً أو أنشطة زراعية بهدف التوصل إلى نتيجة أعمالها ومركزها المالي بشكل فني ودقيق"، وتشمل المحاسبة الزراعية الفروع التالية:

١. **المحاسبة المالية الزراعية:**

هى تطبيق للمبادئ والاسس والفروض المحاسبية المتعارف عليها فى الوحدات التى تمارس نشاطاً أو أنشطة زراعية بهدف قياس نتائج الأعمال لهذه الوحدات عن فترة زمنية معينة، وإعداد المركز المإلى فى تاريخ معين، وهذا النوع من المحاسبة الزراعية هو محور اهتمامنا وتركيزنا في هذا الكتاب.

٢. **محاسبة التكاليف الزراعية:**

هى تطبيق لأسس ومبادئ وطرق محاسبة التكاليف فى الوحدات التى تمارس نشاطاً أو أنشطة زراعية بغرض قياس تكلفة النشاط الزراعى، والرقابة عليه، وترشيد القرارات الإدارية من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل للأحداث التكاليفية بالوحدة ككل والمعبر عنها فى صورة وحدات نقدية.

٣. **المحاسبة الإدارية فى المجال الزراعي:**

هى تطبيق لمفاهيم وأساليب وطرق المحاسبة الإدارية فى المشروعات الزراعية بهدف قياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها من أجل مساعدتها فى رسم السياسات، والتخطيط، وترشيد القرارات، والرقابة والمتابعة، وتقييم الأداء والنتائج، وإدارة المنشأة بكفاءة وفعالية.

٢/٤/١ أهداف المحاسبة المالية الزراعية:

يمكن القول بأن المحاسبة الزراعية تهدف إلى تحقيق مايلى:

أ- **ايجاد سجل دائم للمشروع الزراعى** : وذلك من خلال حصر وتسجيل العمليات المالية بالمنشأة الزراعية سواء كانت عناصر إيرادات أو مصروفات وعناصر المديونية والدائنية.

ب-**قياس نتائج الأعمال للمنشأة الزراعية** من الربح أو الخسارة عن كل فترة زمنية، وعن كل فرع من فروع الأنشطة الزراعية المتداخلة، حيث إن فروع النشاط الناجحة يتم العمل على تحسينها وتنميتها، بينما الفروع الخاسرة يتم الإقلال منها أو التخلص منها، أو اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافي خسائرها مستقبلاً.

جـ- **تحديد المركز المالي للمنشأة الزراعية** في نهاية كل فترة زمنية بغرض تحديد ممتلكات والتزامات المنشاة وحقوق ملاكها.

د- **تحديد تكلفة وحدة النشاط الذي تقوم به المنشأة الزراعية** – المنتج/ الخدمة-خلال الفترة المحاسبية.

هـ- **تمكن المنشآت الزراعية من تحديد أنسب الأسعار** التي ترتكز على تكاليف كل منتج على حدة وبشكل دقيق.

و- **الرقابة على معاملات المشروع الزراعى.**

ز- **توفير البيانات والمعلومات المحاسبية الخاصة بالمنشأة الزراعية** وتوصيلها للفئات التي تعتمد عليها – الإدارة، الملاك، الدائنون، البنوك، الأجهزة الحكومية – في التخطيط، والرقابة والمتابعة، واتخاذ القرارات.

ح- **التمكين من اجراء مقارنة للمدد الزراعية** والاستفادة منها في وضع الموازنات التخطيطية، وتنظيم شؤون المنشأة الزراعية.

ط- **المحافظة على حقوق المشروع الزراعي.**

١/٥ الفروض المحاسبية في المحاسبة المالية الزراعية:

تتمثل أهم الفروض المحاسبية في النشأط الزراعي فيما يلي:

١/٥/١ فرض الشخصية المعنوية للمشروع: Economic Entity

يقوم هذا الفرض على اعتبار أن المشروع له شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية أصحاب رأس المال فيه، وبناء على هذا الفرض فان معاملات المشروع وتصرفاته مع الغير تصدر باسم المشروع الزراعي (لحساب الصندوق) فى الأوراق الرسمية وليس بأسم اصحاب رأس المال فيه، والمشروع طبقا لهذا الفرض له ذمة مالية مستقلة عن ذمة أصحاب رأس المال.

٢/٥/١ فرض الاستمرار: Going Concern

يقوم هذا الفرض على اعتبار أن المشروع الزراعي مستمراً وتستمر حياته باستمرار عملياته وتنتهى بانتهاء الغرض منه، واستمرار حياة المشروع ليس له علاقة باستمرار حياة

اصحاب رأس المال فيه، ولا يعنى الاستمرار هنا منع التوقف لفترة معينة بغرض تحديد نتائج الأعمال لان ذلك جائز بناء على فرض الفترة المحاسبية.

١/٥/٣ فرض الفترة المحاسبية: Periodicity

بناءاً على هذا الفرض يتم تقسيم مدة المشروع الزراعي إلى فترات متساوية تسمى الفترة المحاسبية، يمكن أن تكون ربع/ثلث/نصف سنوية، وهى عادة ما تكون سنة كاملة، وفى آخر تلك الفترة يتم تحديد المركز المالى لهذا المشروع.

١/٥/٤ فرض القياس النقدى:Monetary Unit

يقوم هذا الفرض على اساس توحيد القياس النقدى فى المشروع الزراعي باستخدام الوحدات النقدية كمعيار متجانس للعمليات المالية التى يقوم بها، وفى مصر تكون الوحدة النقدية هى الجنية المصرى.

١/٦ المبادىء المحاسبية في المحاسبة المالية الزراعية:

تتمثل أهم المبادىء المحاسبية للأنشطة الزراعية في الآتي:

١/٦/١ مبدأ التكلفة التاريخية: Historical Cost

وفقاً لهذا المبدأ يتم تسجيل العمليات بالدفاتر بالقيمة التى دفعت فعلاً وقت حدوث العملية، وبالتالي يتم تسجيل الأصول بالدفاتر بالقيمة التى دفعت فى سبيل اقتنائها دون النظر إلى تقلبات أسعار السوق وتغيرات القيمة الشرائية لوحدة النقد بعد حدوث العملية المالية.

١/٦/٢ مبدأ الحيطة والحذر: Risk and Uncertainty

يقتضى هذا المبدأ بضرورة أخذ جميع المصروفات والخسائر المتوقعة والمحتمل حدوثها في الاعتبار عند تحديد نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، وفي المقابل عدم الاعتراف بالإيرادات والأرباح المتوقعة والمحتمل حدوثها والاعتراف بالإيرادات والأرباح المحققة فقط(تجاهل الأرباح المتوقعة إلى حين تحققها الفعلى)، ومن التطبيقات المحاسبية لهذه

السياسة تقييم مخزون البضائع فى نهاية الفترة المحاسبية بسعر التكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أُقل وكذلك تكوين مخصصات مختلفة.

٣/٦/١ مبدأ تحقق الايراد: Revenue Recognition

يقضى هذا المبدأ أن ما يحصل عليه المشروع الزراعي من دخل يعتبر ايراداً للسنة الحالية إذا كان هذا الدخل هو مقابل بضاعه تم بيعها للعميل وانتقلت ملكية هذه البضاعة بالفعل إليه، أو مقابل خدمة أداها المشروع الزراعي، وبعبارة اخرى يعتبر الدخل الذى يحصل عليه المشروع الزراعي ايراداً للسنة المالية التى يتم قياس نتائج الأعمال في نهايتها.

٤/٦/١ مبدأ مقابلة المصروفات بالايرادات: Matching

يختص هذا المبدأ بتحديد متى تعتبر المدفوعات التى يقوم المشروع الزراعي بتحملها مصروفات تحمل على الفترة المحاسبية، فإذا تم تحديد المصروفات يمكن عندها مقارنة الإيرادات التى تم تحققها خلال نفس الفترة بالمصروفات التي تم تحملها لتحديد نتيجة الأعمال، وبناء على هذا المبدأ تعرف المصروفات بأنها قيمة الخدمات التى استنفدت أو استخدمت خلال السنة المالية فى سبيل تحقيق الايرادات الخاصة بتلك السنة.

ايضاح: إذا قام المشروع الزراعي بشراء علف لعجول التسمين بقيمة ١٠٠٠ جنيهاً، وتم استهلاك جزء منه فى منشأة الزراعية الدواجن المملوكة للمشروع بما يقدر بنحو ٣٠٠ جنيهاً وذلك فى شهر يناير، وفى نفس الشهر تم الحصول على ايرادات من كل من عجول التسمين، ومنشأة الزراعية الدواجن ببيع رأس من العجول بنحو ١٢٠٠ جنيهاً، و١٠٠ دجاجة من المنشأة الزراعية بنحو ٢٠٠٠ جنيهاً – ففى هذه الحالة لابد أن يحدث الآتى:

النوع	المصروفات (بالجنيه)	الايرادات (بالجنيه)	الصافى (بالجنيه)
عجول التسمين	٧٠٠	١٢٠٠	٥٠٠
منشأة الزراعية الدواجن	٣٠٠	٢٠٠٠	١٧٠٠

١/٦/٥ مبدا الثبات: Consistency

يختص هذا المبدأ بأن يقوم المحاسب بتطبيق نفس السياسات والطرق المحاسبية من سنة إلى أخرى دون تغيير حتى يمكن مقارنة النتائج من سنة إلى أخرى على أسس ثابتة ومستمرة.

١/٦/٦ مبدأ الاستحقاق: Accrual

طبقاً لهذا المبدأ يتم تحميل السنة المالية للمشروع الزراعي بجميع المصروفات والإيرادات المتعلقة بالسنة بصرف النظر عن سدادها أو تحصيلها بالكامل أو جزء منها أو عدم سدادها أو تحصيلها بالكامل، فالعبرة بما يخص السنة من مصروفات وما تستفيده من إيرادات.

١/٧ مقومات النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية:

يعتبر النظام المحاسبى الوسيلة الرئيسية لإمداد متخذى القرارات بما يحتاجونه من بيانات ومعلومات عن نشاط المنشأة الزراعية، وحتى يكتمل نجاح دور النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية لابد من توافر مجموعة من المقومات، وتشمل:

١. المجموعة المستندية.
٢. المجموعة الدفترية.
٣. دليل الحسابات.
٤. مجموعة التقارير والقوائم المالية.
٥. الإمكانيات البشرية والمادية.
٦. نظام للرقابة الداخلية.

ونتناول كل مقوم من هذه المقومات بإيجاز على النحو التالي:

أولاً: المجموعة المستندية:

تعد المستندات المصدر الرئيس والأساسى للقيد فى الدفاتر والسجلات المحاسبية فى المنشآت الزراعية، وتنقسم المستندات إلى نوعين من المستندات هما:

١- **مستندات داخلية:** وهى التى تنشأ من داخل المنشأة ذاتها ويقتصر إستخدامها داخلياً بين إدارات واقسام المنشأة الوراعية ومثالها :

- طلبات شراء البذور والتقاوى والسمدة الكيماوية.
- أذون صرف مستلزمات الإنتاج الزراعى من المخازن .
- أوامر تشغيل الآلات والمعدات الزراعية.
- أذون تحويل المحاصيل الزراعية من مواقع إنتاجها إلى مخازن المحاصيل الزراعية، أو مراكز التصنيع، أو مراكز التسويق الزراعى.
- فواتير بيع المنتجات الوراعية.

٢- **مستندات خارجية:** وهى التى تنشئها المنشآت الأخرى المتعامل معها وتوجه إلى المنشاة الزراعية، أو تنشئها المنشأة وتوجهها للغير، وتشمل:

- فواتير شراء مستلزمات الإنتاج.
- إشعارات الخصم والإضافة.
- الشيكات والكمبيالات.

ثانياً: المجموعة الدفترية:

تعد المجموعة الدفترية الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية، حيث تعتبر أداة للتسجيل والتحليل والعرض المستمر للمعاملات المالية التى تجريها المنشأة، وفى نفس الوقت الوسيلة الأساسية لإعداد القوائم والتقارير المالية، ويمكن التمييز بين نوعين من السجلات والدفاتر فى المنشآت الزراعية هما:

النوع الأول: الدفاتر والسجلات المحاسبية:

يقصد بها مجموعة الدفاتر والسجلات التى يتم فيها قيد العمليات طبقاً للمبادئ والأسس والفروض المحاسبية وتشمل : دفتر اليومية، ودفتر الأستاذ فى حالة اتباع الطريقة الإيطالية، ودفاتر اليومية المساعدة أو الفرعية ودفاتر الأستاذ المساعد واليومية العامة (اليومية المركزية) فى حالة إتباع الطريقة الفرنسية، ويتحدد نوع هذه الدفاتر بناء على حجم المنشأة ومتطلبات القانون والطريقة المحاسبية التى تتناسب وظروف المنشأة الزراعية.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أن أسلوب إمساك الحسابات الزراعية يستند إلى معرفة نوع وحجم المنشأة الزراعية كبيرة كانت أم صغيرة ، ومن ثم معرفة الغرض الرئيسي من نشاط المنشأة الزراعية سواء كان لإنتاج الألبان أم للمنتجات الزراعية وغيرها، حيث:

١- **المنشآت الزراعية الصغيرة والمتوسطة** : يُمسِك المالك في المنشآت الزراعية الصغيرة والمتوسطة دفاتر بسيطة إلى جانب بعض البيانات والإجراءات المالية اللازمة والتي تتمثل في الإجراءات الآتية:

أ. يقوم المحاسب بإعداد موازنة تخطيطية في أول كل عام تتضمن أصول والتزامات المنشأة.

ب. إمساك دفتر للنقدية لإثبات كافة العمليات النقدية بحيث يقسم لأعمده مدينة تخصص للمقبوضات وأعمدة دائنة تخصص للمدفوعات.

جـ. إمساك دفتر مذكرات يومية يستخدم لاثبات كافة العمليات التي تجري في المنشأة الزراعية يوميا فيما عدا النقدية كالولادات وعمليات النفوق للماشية.

د. إمساك دفتر يومية ودفتر أستاذ عام ترحل إليه القيود بكاملها بشكل إجمالي شهرياً.

هـ. إجراء جرد عملي حسب الأصول المرعية نهاية العام لغرض التوصل إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في نهاية السنة.

و. تنظيم بيانات وكشوف إحصائية عن المنشأة الزراعية بغية مقارنتها مع المنشآت الزراعية المماثلة عن نفس الفترة المالية.

٢- **المنشآت الزراعية الكبيرة :** تُمسك المنشآت الزراعية الكبيرة نفس الحسابات والدفاتر المالية الزراعية نفسها الممسوكة في المنشآت الزراعية الصغيرة والمتوسطة نظراً لفوائدها ومميزاتها وذلك إلى جانب إمساك حسابات للتكاليف الزراعية.

النوع الثاني:الدفاتر والسجلات الإحصائية:

يسجل فيها جميع البيانات الإضافية التى تعتبر ضرورية لدراسة نتائج المنشأة الزراعية ومقارنتها وتحليلها لتساهم فى حل المشاكل الإدارية، والمساعدة فى تحقيق المزيد من الرقابة والضبط الداخلى وتشتمل هذه الدفاتر على إحصائيات عن وحدات المبيعات والمشتريات وتحليلها حسب مناطق التوزيع، أو العملاء، أو الفترات المالية.

ثالثاً: دليل الحسابات:

يعرف دليل الحسابات فى المنشآت الزراعية بأنة عبارة عن قائمة بجميع الحسابات مرتبة بطريقة منظمة تحقق الغرض من التنظيم المحاسبي. وبعبارة أخرى، فإن دليل الحسابات ينظم قنوات البيانات المالية خلال مراحل تشغيلها بدءا من مراحل التسجيل المحاسبي، ثم التصنيف فالترحيل إلي دفاتر الأستاذ المختصة، وإعداد ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة، ثم تصوير القوائم المالية وإعداد التقارير المالية التي تتطلبها إدارة المنشآت الزراعية.

بإيجاز فإن أهمية دليل الحسابات عند دراسة النظم المحاسبية فى المنشآت الزراعية ترجع إلي حصر كافة حسابات المنشأة وتبويبها وتقسيمها إلي مجموعات متناسقة، ثم ترقيمها بإحدى الطرق التي تتناسب مع حجم المنشآت الزراعية وعدد الحسابات الموجودة بكل مجموعة.

رابعاً: القوائم والتقارير المالية:

إن الهدف من أي نظام هو توفير مجموعة من المخرجات تساعد في تحقيق أهداف النظام وعلي ذلك فإن الهدف من النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية هو توفير وإمداد المهتمين ومستخدمي مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات المالية والمحاسبية التي تساعدهم

في إتخاذ قرارات رشيدة . وتأخذ المعلومات المالية والمحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية شكل تقارير وقوائم مالية.

هذا، ويجب أن يتناسب شكل ومحتوي التقارير فى المنشآت الزراعية مع المستوي الإداري الذي يقدم له، وكذلك قدرات وإهتمامات الأفراد المستخدمين لهذه التقارير، وهناك نوعان رئيسيان من التقارير المالية التي يوفرها النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية:

أ- **تقارير شفوية:** وهى التى تكون فى صورة مناقشات سواء كانت فى مستوى الإدارة العليا، أو الإدارة التنفيذية وذلك أثناء الاجتماعات التى تعقدها هذه المستويات بصورة دورية ومنتظمة.

ب-**تقارير مكتوبة:** وهى التى يتم فيها تسجيل البيانات عن المنشأة الزراعية بحيث يمكن إتاحة إستخدامها لعدة أشخاص فى وقت واحد وتنقسم إلى:

١- تقارير داخلية: وتتضمن البيانات التى تقدم إلى المستويات الإدارية داخل المنشآت الزراعية، مثل تقارير العمل اليومية ، وتقارير متابعة الأداء، وتقارير مراقبة التكاليف، والتقارير التى تعد بغرض مساعدة الإدارة فى حل المشاكل الإدارية التى تواجهها.

٢- تقارير خارجية: وتستخدم كوسيلة إتصال بين المنشأة ومستخدميها داخلياً وخارجياً، مثل: المستثمرين، والدائنين، والبنوك، وأهم هذه التقارير قائمة الدخل، وقائمة المركز المإلى، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في حقوق الملكية.

خامساً: الإمكانيات البشرية والمادية:

يقصد بالإمكانيات البشرية فى المنشآت الزراعية الأشخاص القائمون على تنفيذ النشاط المحاسبي فى المنشأة ، ويمكن القول أن العنصر البشرى يعد من أهم عناصر النظام المحاسبي الذى بدونه لايحقق النظام المحاسبي الأهداف التى يسعى إلى تحقيقها بالكفاءة والفعالية المطلوبة، أما الإمكانيات المادية فى المنشآت الزراعية فيقصد بها الآلات الحاسبة، وأجهزة الحاسب الآلى التى تساعد فى إتمام العمل المحاسبي بسرعة ودقة عالية.

سادساً: نظام للرقابة الداخلية:

لضمان كفاءة استخدام النظم المحاسبية فى المنشآت الزراعية لابد من تصميم نظم الرقابه الداخليه على النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية في سبيل العمل على اكتشاف أو منع حدوث أي مشكلات أو اختناقات جديدة في عمل النظام، وبالتالي اتخاذ الأجراءات التصحيحية اللازمة، ولذلك لابد من توافر مقومات نظم الرقابة الداخلية الفعالة على النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية من حيث وجود خطة تنظيمية سليمة، دقة تقسيم العمل، وتفويض السلطات، وتحديد المسئوليات، حسن اختيار العاملين ووضعهم فى المكان المناسب، وجود نظام محاسبى سليم وفحص المستندات والقيود المحاسبية، وجود نظام دقيق للتأكد من تنفيذ الإجراءات الموضوعة، وجود نظام للمراجعة الداخلية وتقييم الأداء، اتخاذ الإجراءات الوقائية الكافية، علاوة على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية لتحديد الحد الأقصى لهذه للمخاطر (بمعنى تحديد مستوى مخطط لعدم فعالية النظام فى إكتشاف الأخطاء) فى ضوء اختبارات معينة (الإستبيانات – المذكرات – خرائط التدفق).

٨/١ الفرق بين المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية:

تتمثل أهم الفروق بين المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية فيما يلي:

أ- إن المحاسبة المالية الزراعية تظهر النشاط الزراعي بشكل اجمالي فتبين الأرباح والخسائر الاجمالية وتبين المركز المالي النهائي دون التعرض للتفاصيل. اما محاسبة التكاليف الزراعية فهي تبين النشاط الزراعي بشكل تفصيلي وتحليلي لكل فرع من الفروع على حدة.

ب-إن محاسبة التكاليف الزراعية تقدم كافة البيانات والمعلومات الإحصائية اللازمة والتي تساعد المنشأة الزراعية على أداء اعمالها وهذا ما لا توفره المحاسبة المالية.

جـ- إن محاسبة التكاليف الزراعية تعتمد على البيانات الداخلية التي تقوم المنشأة الزراعية بتنظيمها بخلاف المحاسبة المالية التي تستند لبيانات خارجية كفواتير الشراء والنفقات وغيرها.

هذا، وعلى الرغم من الاختلافات السابقة، إلا أن المحاسبة المالية تتعاون مع محاسبة التكاليف تعاونا كاملاً بغية التوصل إلى النتائج النهائية والصحيحة مع التفصيلات الكاملة ، ويتم ذلك عن طريق إمساك الحسابات المالية وحسابات التكاليف بأحدى الطرق التالية:

أ- إمساك الحسابات المالية مع حسابات التكاليف الزراعية بشكل منفصل عن الحسابات المالية على أن تتم عملية التوفيق بين الحسابات المالية والتكاليف في نهاية السنة المالية.

ب-إمساك حسابات التكاليف الزراعية بشكل منفصل عن الحسابات المالية مع ربطها بحسابات المراقبة الاجمالية.

جـ-إمساك حسابات التكاليف الزراعية بشكل مندمج مع الحسابات المالية.

٩/١ ملخص الفصل

١- يُعرف النشاط الزراعي على أنه إدارة المنشأة للتحول البيولوجي للأصول البيولوجية إلى إنتاج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية ، ويتألف التحول البيولوجي من عمليات النمو والفقدان والإنتاج والتوالد التي تسبب تغيرات كمية أو نوعية في الأصول البيولوجية أما الأصول البيولوجية فهو حيوان حي أو نبات ، ويعرف الإنتاج الزراعي على أنه الإنتاج المحصود من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة.

٢- تتميز الأنشطة الزراعية بخصائص تختلف عن غيرها من الأنشطة والتى تنعكس على النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية من حيث عدم تجانس مخرجات السلع الزراعية وصعوبة توحيد نمطها، وصعوبة تحديد كمية الانتاج في الزراعة ، ضعف مرونة الطلب والعرض على السلع الزراعية.

٣- تتعدد الأهمية الاجتماعية والاقتصادية والبيئية للإستثمار فى المشروعات الزراعية.

٤- لكى يكتمل نجاح النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية لابد من توافر مجموعة من المقومات وتشمل؛ المجموعة المستندية، والمجموعة الدفترية، ودليل الحسابات، مجموعة التقارير والقوائم المالية، الإمكانيات البشرية والمادية، نظام للرقابة الداخلية.

٥- على الرغم من وجود اختلافات بين المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية، إلا أن المحاسبة المالية تتعاون مع محاسبة التكاليف تعاونا كاملاً بغية التوصل إلى النتائج النهائية والصحيحة مع التفصيلات الكاملة، ويتم ذلك عن طريق إمساك الحسابات المالية مع حسابات التكاليف الزراعية بشكل منفصل مع إتمام عملية التوفيق بينهما في نهاية السنة المالية، أو إمساك حسابات التكاليف الزراعية بشكل منفصل عن الحسابات المالية مع ربطها بحسابات المراقبة الاجمالية، أو إمساك حسابات التكاليف الزراعية بشكل مندمج مع الحسابات المالية.

١٠/١ أسئلة وتدريبات

السؤال الأول: في كل عبارة من العبارات التالية إختر الفقرة (A) إذا كانت العبارة صحيحة، والفقرة (B) إذا كانت العبارة خاطئة:

١. تعتبر طلبات شراء البذور والتقاوى والأسمدة الكيماوية وأذون صرف مستلزمات الإنتاج الزراعى من المخازن من المستندات الخارجية.

٢. من حيث حجم المشروعات يمكن التمييز بين الأنواع المنشاة فردية ، وشركات الأشخاص ، وشركات الأموال.

٣. تهدف الجمعيات التعاونية إلي تقديم الخدمات الزراعية لاعضائها من أسمدة وتقاوي وبذور وشتلات وأعلاف وسلالات الحيوان، مع تحقيق هامش ربح بسيط.

٤. تعتبر عملية تخطيط الأنشطة الزراعية وإعداد الموازنات التقديرية صعبة نتيجة موسمية الانتاج.

٥. يمكن القول بأن المحاسبة الزراعية تهدف إلى توفير وإيجاد سجل دائم للمشروع الزراعى، وقياس نتائج الأعمال للمنشأة الزراعية من الربح أو الخسارة عن كل فترة زمنية، وعن كل فرع من فروع الأنشطة الزراعية المتداخلة، وتحديد المركز المالي فقط.

٦. لضمان كفاءة استخدام النظم المحاسبية فى المنشآت الزراعية لابد من تصميم نظم الرقابة الداخلية.

٧. المحاسبة المالية الزراعية هى تطبيق لأسس ومبادئ وطرق محاسبة التكاليف فى الوحدات التى تمارس نشاطاً أو أنشطة زراعية بغرض قياس تكلفة النشاط الزراعى .

٨. يترتب على موسمية الإنتاج الزراعي صعوبة تحديد الفترات المحاسبية، وكذلك صعوبة إجراء عمليات الجرد فى نهاية كل فترة محاسبية.

٩. يقضي مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات باعتبار الدخل الذى يحصل عليه المشروع إيرادا للسنة المالية التي يتم قياس نتائج الأعمال في نهايتها.

١٠. يترتب على التحويلات الداخلية وتعددها بسبب الرغبة في التكامل بين الأنشطة المختلفة بعض المشاكل المحاسبية مثل مشكلة تسعير التحويلات الداخلية.

١١.هناك نوعان رئيسيان فقط من التقارير المالية التي يوفرها النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية.

١٢.يمكن التمييز بين نوعين من السجلات والدفاتر فى المنشآت الزراعية هما الدفاتر والسجلات المحاسبية، والدفاتر والسجلات المالية.

١٣.تتعدد الأهمية الاجتماعية والاقتصادية والبيئية للاستثمار فى المشروعات الزراعية.

١٤.يتمثل الهدف من النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية في توفير وإمداد المهتمين ومستخدمي مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات المالية وغير المالية التي تساعدهم في إتخاذ قرارات رشيدة ، وتأخذ المعلومات المالية والمحاسبية التي توفرها النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية شكل تقارير وقوائم مالية.

١٥.إن أسلوب إمساك الحسابات الزراعية يستند إلى معرفة نوع المنشأة الزراعية كبيرة كانت أم صغيرة ، ومن ثم معرفة الغرض الرئيسي من نشاط المنشأة الزراعية سواء كان لإنتاج الألبان أم للمنتجات الزراعية وغيرها.

١٦.تتحدد طرق التعاون بين المحاسبة المالية مع محاسبة التكاليف الزراعية من خلال إمساك الحسابات المالية مع حسابات التكاليف الزراعية بشكل منفصل مع اتمام عملية التوفيق بينهما في نهاية السنة المالية، أو إمساك حسابات التكاليف الزراعية بشكل مندمج مع الحسابات المالية.

١٧.تنقسم التقارير المالية الشفوية في المجال الزراعي إلى تقارير داخلية وتقارير خارجية.

١٨.تُمسِك المنشآت الزراعية الكبيرة نفس الحسابات والدفاتر المالية الزراعية نفسها الممسوكة في المنشآت الزراعية الصغيرة والمتوسطة نظراً لفوائدها ومميزاتها فقط.

١٩.هناك نوعان رئيسيان فقط من التقارير المالية التي يوفرها النظام المحاسبي فى المنشآت الزراعية هما التقارير المكتوبة والتقارير الشفوية.

٢٠.إن محاسبة التكاليف الزراعية تعتمد على البيانات الداخلية التي تقوم المنشأة الزراعية بتنظيمها بخلاف المحاسبة المالية التي تستند لبيانات خارجية كفواتير الشراء والنفقات وغيرها.

٢١.إن المحاسبة المالية الزراعية تُظهر النشاط الزراعي بشكل تفصيلي فتبين الأرباح والخسائر الاجمالية وتبين المركز المالي النهائي، بينما محاسبة التكاليف الزراعية فهي تبين النشاط الزراعي بشكل إجمالي لكل فرع من الفروع على حدة دون التعرض للتفاصيل.

٢٢.لا تختلف السنة المالية الزراعية عن السنة المالية العادية فكلاهما وجهان لعملة واحدة.

السؤال الثاني:إختر الفقرة الصحيحة في كل عبارة من العبارات التالية:

١- **يطلق على عمليات النمو، ووقف النمو، والإنتاج، التكاثر والتى ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية فى الأصل الحيوي مسمى:**

A-النشاط الزراعي. B- التحول الحيوي

C-عوامل الإنتاج. D- لاشيء مما سبق

٢- **أياً مما يلي لا يعد من خصائص الأنشطة الزراعية:**

A-وجود بعض العوامل التى يصعب التحكم فيها.

B-عدم تجانس مخرجات السلع الزراعية وصعوبة توحيد نمطها.

C- اتفاق الفترات المالية مع الفترات الزراعية.

D- لاشيء مما سبق.

٣- **يترتب على موسمية الإنتاج الزراعي كل مما يلي ماعدا:**

A-صعوبة تحديد الفترات الزراعية.

B- صعوبة إجراء عمليات الجرد في نهاية كل فترة مالية.

C- مشكلة التكاليف المشتركة الزراعية.

D- لاشيء مما سبق.

٤- **تبوب ماشية الألبان بالقوائم المالية الزراعية ضمن:**

A-قائمة الدخل كإيراد.

B- أصل ثابت بقائمة المركز المالي.

C- أصل متداول بقائمة المركز المالي.

D- لاشيء مما سبق.

٥- تبوب ماشية التسمين بالقوائم المالية الزراعية ضمن:

A- قائمة الدخل كإيراد.

B- أصل ثابت بقائمة المركز المالي.

C- أصل متداول بقائمة المركز المالي.

D- لاشيءمما سبق.

٦- تندرج مساهمة الأنشطة الزراعية في الناتج القومي ضمن:

A- الأهمية الاقتصادية للإستثمار فى المشروعات الزراعية.

B- الأهمية البيئية للإستثمار فى المشروعات الزراعية.

C- الأهمية الاجتماعية للاستثمار فى المشروعات الزراعية.

D- لا شئ مما سبق.

٧- تتمثل أهم فروع المحاسبة الزراعية في:

A- المحاسبة المالية الزراعية، ومحاسبة التكاليف الزراعية.

B- المحاسبة المالية الزراعية، والمحاسبة الإدارية الزراعية.

C- المحاسبة المالية الزراعية، والمحاسبة الإدارية الزراعية، ومحاسبة التكاليف الزراعية.

D- لا شئ مما سبق.

٨- المبدأ الذي يقتضى هذا المبدأ بضرورة أخذ جميع المصروفات والخسائر المتوقعة والمحتمل حدوثها في الاعتبار عند تحديد نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، وفي المقابل عدم الاعتراف بالإيرادات والأرباح المتوقعة والمحتمل حدوثها هو:

A- الحيطة والحذر.

B- التكلفة التاريخية.

C- تحقق الإيراد

D- لا شيء مما سبق.

٩- المبدأ الذي يقتضى بأن يقوم المحاسب بتطبيق نفس السياسات والطرق المحاسبية من سنة إلى أخرى دون تغيير حتى يمكن مقارنة النتائج من سنة إلى أخرى على أسس ثابتة ومستمرة هو:

A- الحيطة والحذر.
C- تحقق الإيراد
B- التكلفة التاريخية.
D- لا شيء مما سبق.

١٠- تمسك المتشآت الزراعية المتوسطة الحجم دفاتر تتمثل في:

A- دفتر النقدية التحليلي فقط.
B- مذكرات يومية، ودفتر النقدية التحليلي.
C- دفتر النقدية التحليلي، ودفتر يومية، ومذكرات يومية.
D- لا شيء مما سبق.

١١- .....هي تطبيق لمفاهيم واساليب وطرق المحاسبة الإدارية فى المشروعات الزراعية بهدف قياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها من أجل مساعدتها فى رسم السياسات، والتخطيط، وترشيد القرارات، والرقابة والمتابعة:

A- المحاسبة المالية الزراعية.
C- محاسبة التكاليف الزراعية.
B- المحاسبة الإدارية الزراعية.
D- لا شيء مما سبق.

١٢- التطبيقات المحاسبية التي تقضي بتقييم مخزون البضائع فى نهاية الفترة المحاسبية بسعر التكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أُقل وكذلك تكوين مخصصات مختلفة هي تطبيق:

A- لمبدأ الحيطة والحذر.
C- لمبدأ الثبات.
B- لمبدأ التكلفة التاريخية.
D- لا شيء مما سبق.

الفصل الثاني
أسس الاعتراف
والقياس المحاسبي في المنشآت الزراعية

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- تفهم طبيعة النظام المحاسبي في المنشآت الزراعية.

٢- تفهم مقومات النظام المحاسبي في المنشآت الزراعية.

٣- تفهم كيفية معالجة العمليات الإيرادية والرأسمالية والنقدية في المنشآت الزراعية.

عناصر الفصل:

يستهدف هذا الفصل تعريف الدارس بأسس الاعتراف والقياس المحاسبي في المنشآت الزراعية، ولتحقيق الهدف من هذا الفصل فقد تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، وذلك على النحو التالي:

٢/١. المبحث الأول: النظام المحاسبي في المنشآت الزراعية.

٢/٢. المبحث الثاني: العمليات الرأسمالية في المنشآت الزراعية.

٢/٣. المبحث الثالث: العمليات الإيرادية في المنشآت الزراعية.

٢/٤. المبحث الرابع: العمليات النقدية في المنشآت الزراعية.

٢/٥. ملخص الفصل.

٢/٦ أسئلة وتدريبات.

١/٢. المبحث الأول

النظام المحاسبي في المنشآت الزراعية

يستهدف هذا المبحث بشكل رئيس التعرف على طبيعة النظام المحاسبي في المنشآت الزراعية، ولتحقيق الهدف من هذا المبحث يمكن تناوله على النحو التالي:

١/١/٢ نظام المحاسبة المالية ومقوماته:

بادئ ذي بدء، تجدر الإشارة إلي أنه يمكن تعريف النظام بصفة عامة بأنه مجموعة من الاجزاء والعناصر(الانظمة الفرعية) التى تترابط معا وتعمل وفق إجراءات وقواعد محددة بغية تحقيق هدف معين أو مجموعة من الاهداف.

ويتضح من التعريف السابق أمرين؛ **الأول:** أنه يمكن النظر لأي نظام علي أنه يتكون من مجموعة من العناصر الأساسية والتي يُطلق عليها مكونات النظام، والتي تتمثل في الآتي:

أ. المدخلات(Input):

هي نقطة بداية عمل النظام، وتتمثل بالاحتياجات الأساسية (الأولية) اللازمة لعمل النظام، وقد تأخذ شكل أرقام مجردة أو أشكال ورسوم تعبر عن حالة أو حالات معينة، وقد تكون بصيغة وصفية(كالأوامر الإدارية مثلا)، ومن الممكن أن تكون مدخلات نظام معين بمثابة مخرجات لنظام آخر أو عدة نظم أخرى عندما تستخدم كمدخلات جديدة في التشغيل من خلال التغذية العكسية أو من خلال علاقات الت رابط والتكامل والتنسيق التي تكون بين تلك النظم.

هذا، تتضمن مدخلات نظام المحاسبة المالية مجموعة متنوعة من المدخلات من أهمها ما يلى : النظم والبرامج (Software)، البيانات والألات (Hardware)، الموارد البشرية (Human).

ب. العمليات التشغيلية(Process):

هى كافة الأنشطة والأعمال التى يتم من خلالها تحويل المدخلات " البيانات " إلى مخرجات " معلومات " محاسبية ملاءمة للأطراف المستفيدة منها.

هذا، وتتمثل العمليات التشغيلية في نظام المحاسبة المالية في عمليات التجميع والتبويب والتلخيص التي تجرى على المدخلات (البيانات) في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفق المبادئ والمفاهيم والقواعد المحاسبية إضافة إلى استخدام الأساليب المختلفة في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح، وفي تحليل وتفسير النتائج.

ج. المخرجات(Output):

هي تتمثل فى إنتاج مختلف أنواع المعلومات المالية التى تخرج فى صورة تقارير وقوائم مالية.

هذا، وتتمثل المخرجات في نظام المحاسبة المالية في مجموعة التقارير والقوائم المالية والمعلومات المختلفة الناتجة عن تفاعلات العمليات التشغيلية للمدخلات في إطار المتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفاد منها، والتى تختلف تبعا للغرض المعدة من أجله، ومدى دوريتها، والأطراف المستفيدة منها

د. التغذيه العكسية(الرقابة) ((Feed Back(Control):

هي عملية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم عناصر النظام السابقة (المدخلات، العمليات التشغيلية، المخرجات) والتأكد من مدى دقتها وقدرته علي تحقيق أهدافها.

هذا، وتتم التغذيه العكسية في نظام المحاسبة المالية في من خلال عملية الرقابة الداخلية على العناصر السابقة بهدف تقييمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولا إلى تحقيق الأهداف التي يرمي النظام لتحقيقها خدمة للوحدة الاقتصادية ككل.

والثاني: إن نجاح أي نظام في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية يتوقف في جزء كبير منه علي توافر مجموعة من الخصائص الأساسية؛ والتي من أهمها ما يلي:

١. **اقتصادية التشغيل:** أي ضرورة أن تكون منافع وعوائد النظام المعلومات المحاسبية أكبر من أو تساوي تكلفة تشغيله حتى يمكن أن نصفه بأنه اقتصادي.

٢. **بساطة الهيكل:** كلما زادت بساطة نظام المعلومات المحاسبية زادت منافعه وعوائده بحيث تزداد قدرة المحاسبين على فهمه واستعابه والتعامل معه والاستفادة منه، ويصعب على

محاسبي المؤسسة من إستعاب مكوناته وهيكله كلما تشابكت وتعقدت مما يحد من إمكانيات استخدامه، وبالتالي كلما كان النظام بسيطا زادت فاعليته في تحقيق الأهداف المرجوة منه.

٣. **المرونة:** يجب أن يتسم النظام المعلومات المحاسبية بالمرونة حتى تزيد مقدرته على التكيف مع أي تغيرات قد تحدث في احتياجات مستخدميه أو الأهداف المرجوة منه نظرا لأن هؤلاء المستخدمين يعملون في بيئة داخلية أو خارجية متغيرة ومتقلبة باستمرار.

٤. **الملاءمة:** يجب أن تتسم المعلومة التي يوفرها النظام بالملائمة وتكون ملائمة إذا كانت دقيقة وتناسب إحتياجات مستخدميها وتصلهم في الوقت المناسب وهذا بدوره يتطلب الدقة والثقة في المدخلات لأن حدوث أي خطأ في المدخلات ي ؤدي حتما إلى إنتاج معلومات خاطئة.

٥. **أن يسهل عملية التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.**

٦. **أن يتضمن نظام المعلومات المحاسبية نظام رقابة وتدقيق داخلي وخارجي.**

هذا، وتتمثل مقومات نظام المحاسبة المالية بصفة عامة في المقومات الأساسية التالية:

١) **مجموعة مستندية(Documents).**

٢) **مجموعة دفترية(Records).**

٣) **مجموعة التقارير والقوائم المالية(Reports and Financial Statements).**

في هذا الصدد، يمكن القاء الضوء علي تلك المقومات بشئ من التفصيل علي النحو التالي:

أولاً: مجموعة مستندية(Documents):

تمثل المستندات أولى مقومات النظام المحاسبي في أي وحدة اقتصادية والأساس المهم في عمل النظام، ويمكن القاء الضوء علي طبيعة المجموعة المستندية في النظام المحاسبي من خلال ما يلي:

١. مفهوم المستندات المحاسبية:

هي سند القيد في المحاسبة وبرهان قانونيته وصحته،وهي ضرورية لتحقيق مبدأ الموضوعية وقابلية المعلومات للتحقيق والمراجعة.

٢. أسباب تنوع المستندات في المحاسبة:

تتنوع المستندات المستخدمة في المحاسبة للأسباب التالية:

أ. اختلاف أنشطة المؤسسات لذا لابد من توفر المستند الذي يتناسب ونوع النشاط أو العملية.

ب. الشكل القانوني للمؤسسة وتنظيم العمل فيها المرتبط بالأهداف والإمكانيات.

ت. ضرورة توفير المعلومات المحاسبية للجهات المستخدمة لها من عملاء وموردين وضرائب وهيئات رقابية.

ث. مستوى الدقة المطلوبة في البيانات الخاصة بعمليات المؤسسة، إذ كلما رغبت المؤسسة برقابة أوسع وأدق كلما تنوعت المستندات المستخدمة لذلك.

هذا، ويجب مراعاة مايلي في المستندات المحاسبية للمؤسسة لتحقق الفائدة المرجوة من استخدامها:

أ. لابد أن تتناسب أنواع وأشكال المستندات المحاسبية مع طبيعة نشاط المؤسسة وشكلها القانوني.

ب. لابد أن تغطي المستندات بمختلف أنواعها جميع نشاطات وعمليات المؤسسة.

ت. لابد من توفير النسخ اللازمة من المستندات المحاسبية لكافة أقسام المؤسسة المعنية، وإعطائها أرقام متسلسلة مع استخدام ألوان وأحجام مناسبة لتمييز بعضها عن البعض الأخر وكل ما يساهم في تسهيل تنظيم العمل والرقابة عليه.

٣. أهمية المستندات:

تتلخص أهمية المستندات المحاسبية فيما يلي:

أ. تعتبر المستندات دليلا موضوعيا في دفاتر المؤسسة ودليل إثبات مكتوب لحقوقها والتزاماتها.

ب. تعتبر المستندات أداة لتلخيص العمليات المالية في زمن حدوثها والصيغة التي يمكن تدوينها في سجلات المؤسسة.

ت. المستندات أداة لنقل البيانات والمعلومات من أماكن حدوثها سواء داخل المؤسسة أو بين المؤسسة والغير إلى السجلات والدفاتر المحاسبية داخل المؤسسة.

ث. تعتبر المستندات أداة للتحقق من صحة العمليات المالية والرقابة عليها إذ يمكن الرجوع إليها لضمان ذلك.

ج. تعتبر المستندات أمر للقيام بأعمال معينة داخل المؤسسة كإخراج البضاعة أو استلامها أو صرف المبالغ أو قبضها.

ح. تعد بعض المستندات كالأوراق التجارية من شيكات وكمبيالات وسيلة لسداد الديون.

خ. تعد بعض المستندات أداة لترجمة العمليات المالية بلغة المحاسبة، وهي مستندات القيد ومستندات الصرف ومستندات القبض.

د. توفر المستندات الدليل الموضوعي الذي يحتوي على البيانات التي تمثل الخطوة الأولى في عمل النظام.

ذ. تمثل المستندات أحد الوسائل المهمة ضمن وسائل الرقابة والتدقيق على كافة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة.

ر. تمثل المستندات سجلا تاريخيا للوحدة الاقتصادية نظرًا لما تحتويه من بيانات مؤرخة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة أو الفترات الزمنية(المالية) السابقة.

٤. أنواع المستندات:

تقسم المستندات وفق أسس عديدة من أهمها ما يلي:

أ- حسب الجهة التي تقوم بإعداد المستندات؛ توجد المستندات الداخلية والمستندات الخارجية.

ب- حسب الغرض من استخدام المستند؛ توجد مستندات ثبوتية (عامة) ومستندات خاصة بالقيد المحاسبي.

أ. حسب الجهة التي تقوم بإعداد المستندات:

١. المستندات الداخلية:

وهي المستندات التي يتم إعدادها داخل المؤسسة ,مثل فواتير بيع البضائع أو تقديم الخدمات ومستندات الإدخال والإخراج والتحويل المخزني، قوائم الرواتب والأجور، الإشعارات المدينة والإشعارات الدائنة الصادرة من المؤسسة، وكذا المستندات المحاسبية التي تعزز تلك المستندات وهي مستندات القيد ومستندات الصرف ومستندات القبض.

٢. المستندات الخارجية:

وهي المستندات التي ترد إلى المؤسسة من الغير)جهات خارجية (مثل فواتير الشراء، وفواتير الماء والكهرباء والهاتف. وتتميز المستندات الخارجية بأنها أقوى حجة في إثبات صحة العمليات المالية من المستندات الداخلية.

ب. حسب الغرض من استخدام المستند:

١. المستندات الثبوتية(العامة):

وهي المستندات التي تعد في مختلف أقسام ووحدات المؤسسة حسب الحاجة وطبيعة العمليات أو التي ترد من الخارج،يصعب حصر أنواعها وتفاصيلها، وأهمها:

أ. فاتورة البيع.

ب. الاستمارات.

ت. الكشوفات أو القوائم.

ث. الإشعارات المدينة.

ج. الإشعارات الدائنة.

٢. المستندات المحاسبية:

وهي المستندات التي تعزز البيانات الواردة في المستندات العامة السابقة وتترجم العمليات الواردة فيها إلى لغة المحاسبة بموجب القيد المزدوج .إذن هذه المستندات ليست معدة للإثبات الموضوعي للعملية المالية إنما لغرض إثبات القيد المحاسبي، ويتم إعدادها في الأقسام المالية.

من الناحية العملية تغني هذه المستندات عن استخدام دفتر التسويدة الذي يستخدم لتسجيل العمليات تمهيدا لإثباتها في دفتر اليومية وحرصا على تجاوز الأخطاء الفنية. وتتكون هذه المستندات من:

أ. مستند القبض.

ب. مستند الصرف.

ت. مستند القيد.

ثانياً: مجموعة دفترية(Records):

يمكن القاء الضوء علي طبيعة المجموعة المستندية في النظام المحاسبي من خلال ما يلي:

١. مفهوم الدفاتر المحاسبية:

تتمثل المجموعة الدفترية بكافة الدفاتر والسجلات التي يتم مسكها في الوحدة الاقتصادية ، فهي تمثل الوعاء الذي يتم فيه تفريغ كافة البيانات المستخرجة من كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية وبالتالي معالجتها من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص والتحليل بتطبيق مجموعة من الإجراءات والفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية اللازمة وصولاً لتهيئة عرضها في مجموعة التقارير والقوائم المالية التي يتطلب إعدادها من قبل النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية المعنية.

هذا، ويجب مراعاة عدة شروط عند التسجيل الدفاتر المحاسبية، ومن أهم تلك الشروط ما يلي:

أ. أن يكون خالي من الكتابة في الهوامش ومن أي فراغات.

ب. عدم وجود كشط أو شطب.

ت. أن يكون الدفتر مرقم بالتسلسل، ويكون مختوم بختم الوزارة.

ث. أن يكون الدفتر مطابق للتصميم والنموذج المعتمد زفقاً للمعايير المصرية.

ج. أن تطبع في مطابع حكومية، وعدم طبعها في غيرها إلا بتصريح من الوزارة.

ح. أن يعهد بكل منها أو جميعها إلي موظف مختص يكون مسئول عنها.

٢. أنواع الدفاتر المحاسبية:

تنقسم الدفاتر المحاسبية إلي نوعين رئيسيين هما:

أ. **الدفاتر المحاسبية الإلزامية:** هي دفاتر إجبارية بموجب القانون وتشمل:

١. **دفتر المراسلات(Correspondance)**:يتضمن هذا الدفتر كافة المراسلات الواردة للمؤسسة والصادرة عنها لتسهيل الرجوع إلى أوليات كل موضوع أو عملية ولأجل الرقابة.

٢ . **دفتر الجرد والميزانية(Inventory and Balance Sheet)**: يتم إمساك هذا الدفتر لتثبيت تفاصيل البضاعة الموجودة فعلا في نهاية السنة المالية ومقارنتها بالرصيد الدفتري لسجل الأستاذ، كما يتضمن هذا الدفتر صورة عن الميزانية العمومية للمؤسسة عن كل سنة مالية للمتابعة ومقارنة التطور في المركز المالي للمؤسسة.

٣. **دفتر اليومية العامة(Journal)**: يتم إمساك هذا الدفتر من أجل قيد العمليات المالية حسب تسلسلها الزمني اعتمادا على المستندات الثبوتية المؤيدة لوقوع هذه العمليات المالية.

ب. **الدفاتر المحاسبية الاختيارية:**

هي تلك الدفاتر التي يكون للمؤسسة الحرية في مسكها ومن أهمها:

١. **دفتر المسودة (التسويدة)**: تثبت فيه كافة العمليات بطريقة غير نظامية أو على شكل ملاحظات أو معلومات وذلك بسبب عدم وجود شخص مؤهل للعمل مباشرة بالدفاتر النظامية أو صغر حجم المؤسسة فيتم بموجب هذا الدفتر جمع العمليات ثم يقوم شخص مهني مؤهل بتنظيمها في نهاية كل فترة زمنية معينة.

٢. **دفتر الأستاذ العام(General Ledger)**: يتم في هذا الدفتر تخصيص صفحة لكل حساب من الحسابات التي تعمل بها المؤسسة ,وذلك من أجل إعطاء ملخص عن هذا الحساب في نهاية كل فترة زمنية معينة.

٣. **دفتر الموازين (موازين المراجعة)(Trial Balance)**: يخصص هذا الدفتر لموازين المراجعة التي غالبا ما تعد كل شهر. وفي هذا السياق، تجدر الإشارة إلي أنه قد تقوم المؤسسة بمسك دفاتر يومية مساعدة لدفتر اليومية العامة ودفاتر أستاذ مساعدة لدفتر الأستاذ العام وذلك حسب طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وحاجتها لذلك.

ثالثاً: مجموعة التقارير والقوائم المالية:

يمكن القاء الضوء علي طبيعة مجموعة التقارير والقوائم المالية في النظام المحاسبي من خلال ما يلي:

أولاً: مفهوم التقارير والقوائم المالية:

تمثل مجموعة التقارير والقوائم المالية ناتج العمل المحاسبي في أي منشأة وخلاصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية وغير الجارية ، وهي تقدم إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بهذه المنشأة، والتي يمكن أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات المتعددة ، سواء كانت تلك الجهات من داخل المنشأة أو من خارجها.

ثانياً: ماهية التقارير والقوائم المالية:

قد يصعب وضع حد فاصل بين القوائم المالية والتقارير المالية؛ لأن كلاً منهما منتج نهائى من منتجات المحاسبة ووسيلة من وسائل توصيل المعلومات للمستفيدين منها، بالإضافة إلى أن هناك بعض المعلومات الهامة التى يمكن الحصول عليها من القوائم المالية قد تحتاج إلى معلومات تفصيلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية.

وفى هذا الصدد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية ١ FASB , SFAC , No إلى أن القوائم المالية تعتبر عصب التقارير المالية، وهى تحتوى على معلومات يراد توصيلها للمستفيدين من خارج المنشأة بينما تحتوى التقارير المالية، بالإضافة إلى القوائم المالية على كثير من المعلومات المالية وغير المالية والتى لاتوجد بالقوائم المالية مثل معلومات النشاط الإنتاجى والتسويقى للمنشأة، والعوامل السياسية، أو الإقتصادية التى قد تؤثر فيها مستقبلاً، كما إن التقارير المالية تحتوى على تقرير مجلس الإدارة وتقرير الإدارة التنفيذية، وتقرير مراجع

الحسابات، هذا بالإضافة إلى إن القوائم المالية يتم مراجعتها تحت مسئولية مراجع مستقل بخلاف محتويات التقارير المالية الأخرى التى تعد بمعرفة الإدارة وقد تراجع مراجعة حسابية دقيقة.

ثالثاً: محتويات التقارير المالية في المنشآت الزراعية:

تشتمل التقارير المالية السنوية على القوائم المالية الأساسية[1] (قائمة المركز المالى، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير فى حقوق الملكية) وتقرير مراجع الحسابات، وتقرير مجلس الإدارة، بالإضافة إلى تقرير الإدارة التنفيذية. وفي الجزء التالي يمكن عرض هذه المكونات علي النحو التالي:

١. القوائم المالية بالمنشأة الزراعية:

تعتبر القوائم المالية أهم جزء من أجزاء التقارير المالية وتمثل المصدر الرئيس للمعلومات التاريخية عن نشاط المنشأة خلال فترة معينة. والقوائم المالية موجهة أساساً إلى ملاك المنشأة، وكذلك فئات أخرى من المستفيدين تعتمد عليها عند اتخاذ القرارات مثل الدائنين والبنوك، والمستثمرين وغيرهم، وتحتوى هذه القوائم على ما يلى:

أ. قائمة المركز المالى(الميزانية):

هى بيان بممتلكات المنشأة الزراعية والتزاماتها فى لحظة معينة وتحتوى على معلومات عن الأصول الثابتة، والمتداولة، وغيرها من الأصول الأخرى، بالإضافة إلى معلومات عن الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل وحقوق الملكية.

ب. قائمة الدخل:

هى بيان بنتيجة العمليات التى قامت بها المنشأة الزراعية خلال فترة معينة، وتشتمل على معلومات عن إيراد المبيعات، وأى إيرادات أخرى، بالإضافة إلى تكلفة المبيعات، وأى مصروفات أخرى رئيسة، أو غير رئيسة، وصافي الدخل(الربح) أو صافي الخسارة عن الفترة المالية من العمليات التى تقوم بها المنشأة الزراعية.

([1]) للمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى المعيار المصرى رقم (١) والخاص بـ"عرض القوائم المالية".

ج. قائمة التدفقات النقدية[٢]:

هى قائمة تعرض المقبوضات النقدية، والمدفوعات النقدية، وصافى التغير فى النقدية من ثلاثة أنشطة هى: أنشطة التشغيل، وأنشطة الإستثمار، وأنشطة التمويل للمنشأة الزراعية خلال فترة زمنية محددة بصورة تؤدى إلى توفيق رصيد النقدية فى أول الفترة وآخر الفترة، حيث إنها تهدف إلى توفير معلومات عن التغيرات التاريخية فى النقدية وما فى حكمها للمنشأة.

د. قائمة التغير فى حقوق الملكية:

تهدف هذه القائمة إلى بيان وتوضيح الأرباح التى تمت خلال السنة المالية والتغيرات التى حدثت عليها، بالإضافة إلى بيان الربح من السنوات السابقة، والتوزيعات، والتحويلات التى تمت عن فترة معينة .

هـ. الايضاحات المتممة:

تعتبر الإيضاحات المتممة جزءًا لا يتجزأ من القوائم المالية، وهى تحتوى على معلومات، بالإضافة إلى ما تم عرضه فى القوائم المالية، ويجب أن تشمل الايضاحات المتممة ما يلى:

أ. عرض أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة في المنشأة الزراعية.

ب. الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها والتى لم يتم عرضها فى صلب قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التغير فى حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

ت. وأى بيانات إضافية، وخاصة تلك التي لم يتم عرضها فى صلب قائمة المركز المالي، أو قائمة الدخل، أو قائمة التغير فى حقوق الملكية، أو قائمة التدفقات النقدية، إلا إنها قد تكون لازمة لتفهم طبيعة أياً من هذه القوائم.

٢. تقرير مراجع الحسابات:

يتضمن تقرير مراجع الحسابات نتيجة فحصه للقوائم المالية من حيث مدى دقة المعلومات التى تحتويها، ومدى تمثيلها بصدق وعدالة للعمليات التى تمت بالمنشأة الزراعية

([٢]) للمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى المعيار المصرى رقم (٤) والخاص بـ"قوائم التدفق النقدى".

عن فترة معينة، وعلى هذا يجب أن يشير التقرير إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإلى عدم وجود تغيير فى هذه المبادئ من فترة مالية لأخرى، فضلاً عن رأى مراجع الحسابات فى القوائم المالية. وعلى هذا فإن الهدف من تقرير مراجع الحسابات هو إبداء رأى فنى محايد عن مدى صحة وعدالة بيانات القوائم المالية فى التعبير عن المركز المالى للمنشأة ونتيجة أعمالها، بما يفيد المستخدمين فى اتخاذ القرارات المختلفة.

٣. تقرير مجلس الإدارة:

يتضمن تقرير مجلس الإدارة معلومات عامة عن المنشأة الزراعية، وأنشطتها الرئيسة، وأهدافها، ومركزها المالى والتسويقى، كما يتضمن معلومات عن الإنتاج، ودرجة نمو المبيعات، والأرباح، والعوامل المؤثرة فى نشاط المنشأة فى المستقبل. وعلى هذا فإن تقرير مجلس الإدارة يحتوى على الكثير من المعلومات التى يمكن الاعتماد عليها من جانب المحللين الماليين، أو المستثمرين وغيرهم من متخذى القرارات الاقتصادية.

٤. تقرير الإدارة التنفيذية:

هو تقرير إلزامى تقوم بإعداه شركات المساهمة فى عدد من الدول كما فى بريطانيا ويتضمن معلومات أكثر تفصيلاً من تقرير مجلس الإدارة، مثل معلومات عن الأصول والتغيرات التى حدثت عليها خلال السنة المالية، والالتزامات، وحقوق الملكية، بالإضافة إلى معلومات عن التعاقدات الجديدة، وسياسات توزيع الأرباح، ومعلومات عن العاملين، وتكلفة الرعاية الاجتماعية والخدمات المقدمة من الشركة للعمال بصفة عامة وللمجتمع بصفة خاصة.

يستخلص مما سبق، أنه على الرغم من أن التقارير المالية والقوائم المالية تعتبر مخرجات لنظام المعلومات المحاسبى إلا إن مفهوم التقارير المالية يعد أكثر شمولاً من مفهوم القوائم المالية، فالمفهوم الأخير يعد جزءًا من المفهوم الأول حيث تتضمن التقارير المالية المعلومات التى تحتويها القوائم المالية، بالإضافة إلى أنواع أخرى عديدة من المعلومات التى لا تتوافر فى

القائم المالية. لذا فإن مفهوم التقارير المالية يؤدى إلى زيادة نطاق المعلومات– سواء مالية أو غير مالية– بما يساعد على اتخاذ القرارات المختلفة.

رابعاً: أهداف التقارير المالية:

أشارت لجنة مبادئ المحاسبة المالية APB , Statement No.٤ إلى أن أهداف التقارير المالية تتمثل فى هدف رئيس واحد، وهو أن تُظهر القوائم المالية نتيجة نشاط المنشأة، والمركز المالى، والتغيرات فى المركز المالى بكل عدالة ووضوح، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى أهداف عامة للتقارير المالية تتمثل فى إمداد المستخدمين(المستفيدين) بمعلومات موثوق فيها عن المصادر الاقتصادية للمنشأة، وأية التزامات تفيد فى الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين.

فى هذا الصدد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية FASB , SFAC , No.١ "Objective of Financial Reporting" إلى أن أهداف التقارير المالية تتمثل فى:

١- توفير المعلومات الملائمة التى تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين، والدائنين الحاليين والمرتقبين، وغيرهم من مستخدمى المعلومات فى ترشيد القرارات الاستثمارية، والائتمانية، وغيرها من القرارات الاقتصادية.

٢- توفير المعلومات الملائمة التى تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين، والدائنين الحاليين والمرتقبين، وغيرهم فى تقدير حجم وتوقيت ودرجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

٣- توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة والتزاماتها والتغيرات التى تطرأ على هذه الموارد والالتزامات، بما يفيد مستخدمى التقارير فى تحديد نواحى الضعف والقوة فى المنشأة (FASB ١٩٧٨).

كذلك حدد المجلس أهدافاً فرعية للتقارير المالية يمكن تلخيصها فى توفير المعلومات التى تفيد فى تقييم إدارة المنشأة، وتقدير درجة السيولة، والعسر المالى، وتقييم آداء الإدارة والحكم على كفاءتها.

٢/١/٢. نظام محاسبة التكاليف ومقوماته في المنشآت الزراعية:

يُعريف نظام محاسبة التكاليف بأنه مجموعة من الاجزاء والعناصر(الانظمة الفرعية) التى تترابط معا وتعمل وفق إجراءات وقواعدمحددة من خلال ممارسة مجموعة من الأنشطة (حصر وتبويب وتوزيع) أنواع التكاليف التي تنشأ فعلاً والتي ستنشأ (تكاليف تخطيطية أو معيارية) خلال فترة معينة، وذلك بغية تحقيق هدف معين أو مجموعة من الاهداف.

يتضح من التعريف السابق أمرين؛ **الأول:** أن نظام محاسبة التكاليف يهدف لتحقيق هدف رئيس وهو توفير البيانات والمعلومات التي تُرشد الإدارة في أداء وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات. ويتفرع من هذا الهدف الرئيس مجموعة من الأهداف الفرعية هي:

١) تحديد تكلفة النشاط.

٢) توفير البيانات والمعمومات اللازمة للتخطيط.

٣) توفير البيانات والمعمومات اللازمة للرقابة.

٤) توفير البيانات والمعمومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

والثاني: أنه لكي يحقق نظام محاسبة التكاليف أهدافه السابق الإشارة إليها بكفاءة وفعالية فإنه يجب أن يقوم بأداء عدة وظائف هي:

١) **الوظيفية التسجيلية:** يقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف(موارد، أجور، مصروفات)، وذلك حسب الطريقة المعتمدة من قبل المنشأة في عملية التسجيل سواء كان أساس دمج محاسبة التكاليف في السجلات المحاسبية ككل، أو مسك سجلات مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف.

٢) **الوظيفية التحليلية:** يقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف ربط كل عنصر من العناصر بمركز التكلفة المستفيد منه بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

٣) **الوظيفة الرقابية:** تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة، بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل

عناصر التكاليف، وتحديد الإنحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة، وتبحث عن أسباب هذه الإنحرافات وتحليلها ودراستها، ثم رفع النتائج إلى الجهات المتخصصة للحد من هذه الإنحرافات مستقبلاً.

٤) **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الإنحرافات ودراسة أسبابها، تخبر الإدا رة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الإنحرافات وعدم تكرارها مستقبلاً.

٥) **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المنشأة من اجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها بشكل كفء واقتصادي، وهذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

هذا، وتتمثل مقومات نظام محاسبة التكاليف في المنشأة الزراعية بصفة عامة في المقومات الأساسية التالية:

١. دليل مراكز التكاليف:

هو عبارة عن دليل يحتوي على جميع الإدارات والأقسام الموجودة بالمنشأة سواء كانت أقسام إنتاجية، أو خدمية، أو تسويقية، أو إدارية وتمويلية.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلي عدة أمور هي:

أولاً: مفهوم مركز التكلفة:

مركز التكلفة هو "دائرة أداء نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين متجانس، ويحتوي مركز التكلفة على مجموعة من عوامل إنتاج متماثلة، وينتج عنه منتج متميز، أو خدمة متميزة قابلة للقياس، ويتعين أن تكون مراكز التكلفة متمثلة لوحدة مسئولية تبعاً للتنظيم الإداري في المنشأة.

وعلى ذلك فإن مركز التكلفة يعتبر قسم أو وحدة في المنشأة تؤدى نشاط متجانس من نوع واحد، وتشتمل على عوامل إنتاج متجانسة، وينتج عنها منتج متميز قابل للقياس. فمثلاً

في شركة المحلة للغزل والنسيج، نجد أن قسم الغزل يمثل مركز تكلفة حيث أنه مكان يؤدى فيه نشاط متجانس وهو نشاط الغزل، كما أنه يشتمل على عوامل إنتاج متجانسة من آلات غزل وعمال غزل...، ويقوم بإنتاج منتج متميز قابل للقياس وهو خيوط الغزل. وهكذا لباقي أقسام المنشأة.

ثانياً: الشروط الواجب توافرها فى مركز التكلفة:

عند تحديد مراكز التكلفة يجب مراعاة عدة عوامل وهي على النحو التالي:

١) مراعاة أن النشاط الذي يتم داخل المركز نشاط ذو طبيعة متجانسة أو نشاط واحد يختلف عن ذلك الذي يتم داخل المراكز الأخرى.

٢) يراعى في اختيار المركز أن يكون مطابقاً لخريطة التنظيم الإداري للمنشأة، فمن المفضل أن تكون المسئولية عن المركز عناية شخص معين له السلطة في توجيه عملياته وعليه المسئولية في الوصول بالنشاط الذي يتم بداخله إلى مستوى الكفاية المطلوبة.

٣) يجب الاهتمام بحدوث توازن بين الناحية الإدارية في تحديد المراكز، أي مراعاة التنظيم الإداري، والناحية الفنية ومتطلباتها من حيث الخبرة التي يستدعيها أحكام الرقابة على العمليات الصناعية التي تتم داخل المركز بواسطة الشخص المسئول.

٤) يجب مراعاة حجم المنشأة عند تقسيمها إلى مراكز تكلفة، فكلما كبر حجم المنشأة كلما نشأت الحاجة إلى تفصيل أكبر في مراكز التكلفة.

٥) يراعى أن يكون تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة في حدود نفقة اقتصادية معقولة.

ثالثاً: فوائد تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة:

تحصل المنشأة على فوائد عديدة نتيجة تقسيم المنشأة إلى مراكز تكاليف، لعل من أهمها ما يلي:

١) فعالية الرقابة، وذلك بتحديد مجال صغير نسبياً لكل ملاحظ أو مشرف يمكنه من إحكام رقابته على عوامل الإنتاج وعناصر التكلفة المستخدمة في القسم (مركز التكلفة) التابع له.

٢) تسهيل وضع موازنة تخطيطية للمنشأة، وذلك بوضع ميزانيات تقديرية للوحدات الصغيرة (مراكز التكلفة) التي تتكون منها للمنشأة، ثم تجميعها وتنسيقها بين الوحدات المختلفة للوصول إلى موازنة تخطيطية للمنشأة ككل.

٣) سهولة القيام بالمقارنات من حيث التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية لكل قسم على حدة وبين الأقسام المتشابهة، بالإضافة إلى أنها تسهل إجراء المقارنات من حيث الكفاية الإنتاجية لهذه الأقسام (مراكز التكلفة).

٤) إمكان وضع حوافز تشجيعية للأقسام والمراكز لحثها على تشديد الرقابة على الكفاية الإنتاجية وعلى عناصر التكاليف.

٥) تساعد على مراقبة عناصر التكاليف الثابتة المستخدمة في كل مركز من هذه المراكز.

٢. دليل عناصر التكاليف:

هو عبارة عن دليل يشتمل على جميع عناصر التكاليف التي تنفق داخل المنشأة في سبيل قيامها بأنشطتها المختلفة.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلي عدة أمور هي:

أولاً: مفهوم دليل الحسابات في المنشآت الزراعية:

دليل الحسابات هو عبارة عن قوائم بأنواع الحسابات الموجودة أو المطلوب فتحها في منشأة زراعية في دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، بالإضافة إلى شرح مختصر شامل لكل حساب رئيسي وفروعه والبنود الداخلة فيه أو المرحلة إليه في جانبيه المدين أو الدائن.

ثانياً: فوائد دليل الحسابات:

مع كبر حجم المنشآت الزراعية وتعدد عملياتها، استدعي الأمر وجود طريقة سهلة منظمة لتمييز عناصر التكاليف وربطها بالحسابات المختصة، كما إن الحاجة إلى بيانات تفصيلية عن التكاليف استدعت وجود تفصيل أكبر وتحليل أعمق لعناصر التكاليف، كل هذه

العوامل جعلت الحاجة إلي وجود دليل منظم للحسابات أكثر إلحاحا، وذلك لتسهيل عمليات التبويب والتحليل لعناصر التكاليف وربطها بالحسابات.

هذا، وهناك العديد من الفوائد التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة من وجود دليل منظم وواضح للحسابات، وتتمثل هذه الفوائد فيما يلي:

١. دليل الحسابات يكون الإطار العام لنظم المحاسبة في المنشأة الزراعية، حيث يحدد درجات التفصيل أو التحليل أو الإيجاز، كما يبين نوع البيانات التي يمكن استخراجها من الدفاتر المختلفة.

٢. التعرف على الحسابات بسهولة، إذا ما أريد معرفة بيانات معينة.

٣. يسهل وجود دليل للحسابات مهمة تدريب المحاسبين الجدد الذين سيقع على عاتقهم تنفيذ النظم المحاسبية الموجودة داخل المنشأة الزراعية.

٤. وجود دليل للحسابات يسهل مهمة المحاسبين في إعداد وتقديم البيانات المحاسبية للإدارة.

٥. يحقق دليل الحسابات المرونة من حيث زيادة التحليل أو الإجمال في المجموعات الرئيسية أو إنشاء مجموعات طبقاً لرغبات الإدارة دون الحاجة إلى الرجوع إلى دفاتر الحسابات في كل مرة يراد فيها إحداث تعديل.

٦. يعطي دليل الحسابات للإدارة صورة شاملة ومبسطة للإطار العام الذي تعمل فيه المنشأة، حيثإن دليل الحسابات يتابع نشاط المنشأة من بدء الإنتاج حتى البيع.

٧. يساعد وجود دليل للحسابات على استخدام نظم الحاسبات الآلية في المنشأة، حيث تعتمد هذه النظم على الأرقام.

وعلى ذلك فإن وجود دليل للحسابات يعطي للمحاسب والإدارة وسيلة منتظمة وسهلة لتسجيل عمليات المنشأة، فبدون هذا الدليل قد تتعرض نظم القيد والتحليل للعمليات المالية إلى كثير من الأخطاء.

ثالثاً: طرق ترميز وترقيم الحسابات:

هناك عدة طرق لترقيم الحسابات أو ترميزها، ويقصد بذلك إعطاء كل حساب رقماً مميزًا، أو رمزًا معينًا، وتتمثل تلك الطرق فيما يلي:

١ – استخدام حروف الهجاء في ترميز الحسابات:

أي إعطاء كل حساب حرفًا من الحروف الأبجدية، فمثلاً على سبيل المثال:

الأصول أ

الأصول الثابتة أ أ

أراضي أ أأ

مباني أ أ ب

آلات أ أ جـ

الأصول المتداولة أ ب

مخزون سلعي أ ب أ

مدينون أ ب ب

نقدية أب جـ وهكذا.....

ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:

أ. لا تفيد في حالة المنشآت الزراعية الكبيرة التي ترغب إدارتها في الحصول على تحليل مفصل للحسابات، أو التي قد تتعدد فيها العمليات المالية.

ب. تتعرض هذه الطريقة لأخطاء كثيرة في عمليات القيد والترحيل وذلك لاستخدام نفس الحروف التي تستخدم في كتابة أسماء المصروفات والمستندات.

٢ –استخدام حروف الهجاء مع الاستعانة بالأرقام في ترميز الحسابات:

في هذه الحالة يتم استخدام الحروف الأبجدية مع الأرقام في ترميز الحسابات، فمثلاً على سبيل المثال:

الأصول أ

الأصول الثابتة أ أ

أراضي أ أ١

مباني أ أ٢

آلات أ أ٣ وهكذا.....

تمتاز هذه الطريقة عن الطريقة الأولي في إنها تعطي مجالاً أكبر لتحليل الحسابات إلى مجموعات فرعية، إلا أنه **يعاب عليها ما يلي :**

أ. لا تفيد في حالة المنشآت الزاعية الكبيرة والتي تحتاج إلى تحليل مفصل للحسابات.

ب. تتعرض هذه الطريقة لأخطاء كثيرة نتيجة استخدام الحروف.

٣ –استخدام الأرقام في ترميز (ترقيم) الحسابات:

أي إعطاء كل حساب رقمًا من الأرقام، فمثلاً على سبيل المثال:

الأصول ١

الأصول الثابتة ١١

أراضي ١١١

مباني ١١٢

آلات ١١٣ وهكذا.....

وهي أكثر الطرق استخداماً في المنشآت الزراعية وتمتاز بما يلي:

أ. السهولة والوضوح.

ب. تتيح إمكانية التوسع في تحليل الحسابات بشكل أكثر تفصيلاً.

ت. تناسب المنشآت التي تستخدم نظم الحاسبات الآلية.

رابعا: مفهوم دليل عناصر التكاليف:

يشتمل دليل عناصر التكاليف على جميع عناصر التكاليف بالمنشأة مبوبة في مجموعات متجانسة، ويعتبر دليل عناصر التكاليف جزءًا من دليل الحسابات بالمنشأة ويمكن تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها ونوعيتها إلى:

- ☒ مواد (تكلفة المستلزمات السلعية).
- ☒ أجور (تكلفة العمل).
- ☒ المصروفات (تكلفة الخدمات).

٣. دليل وحدات التكلفة أو النشاط (دليل المنتجات):

هو عبارة عن دليل يشتمل على حصر لجميع منتجات المنشأة.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلي عدة أمور هي:

أولاً: دليل المنتجات ووحدات التكلفة:

يقصد بالمنتجات (وحدات النشاط) هي وحدات المنتج النهائي سواء كانت سلع أو خدمات. ويتم إعداد دليل يشتمل على جميع المنتجات التي تقوم المنشأة الزراعية بإنتاجها وذلك لسهولة حصرها وتحديدها.

بينما يقصد بوحدات التكلفة بأنها هي الوحدات التي تنسب إليها عناصر التكاليف ويجب أن تكون قابلة للقياس أو العد.

ثانياً: مراحل إعداد دليل الوحدات أو المنتجات:

هناك مرحلتان عند وضع دليل للوحدات/ المنتجات وهما:

المرحلة الأولى: مرحلة التبويب:

وفيها يتم تمييز كل بند رئيسي على حدة ثم تجميع هذه البنود في مجموعات بطريقة منتظمة بحيث تتكون كل مجموعة من عدد من البنود التي تتشابه في النواحي العامة. ويمكن بعد ذلك تحليل هذه المجموعة داخلياً حسب الاختلافات الرئيسية بين كل بند من بنود كل مجموعة.

المرحلة الثانية: مرحلة الترقيم:

وهي عبارة عن إعطاء كل مجموعة رئيسية رقم أو حرف أو رمز يعتبر مميزاً لها ثم تحليل كل مجموعة بإعطاء أرقام أو حروف أو رموز فرعية للبنود الداخلة في هذه المجموعات.

وعلى ذلك فإنه عند إعداد دليل الوحدات يمكن في مرحلة التبويب اعتبار كل مجموعة رئيسية من المنتجات متشابهة في المواصفات العامة، أو في الغرض الأساسي لمجموعة مستقلة، ثم تحلل هذه المجموعة حسب الأنواع المختلفة من المنتجات داخلها. ثم إعطاء المجموعة الرئيسية رقم معين أو رمز معين على أن تحمل المنتجات الفرعية الداخلة في هذه المجموعة هذا الرقم، أو الرمز، بالإضافة إلى رقم أو رمز آخر يميز كل منتج عن المنتجات الداخلة في نفس المجموعة.

٤. المجموعة المستندية:

هي المستندات التي تتخذ أشكالاً مختلفة مثل الأذون والفواتير والكشوف التي تثبت وتؤيد حدوث المعاملات الخاصة بعناصر التكاليف، مثل إذن صرف المواد، إذن ارتجاع المواد، إذن تحويل المواد، بطاقة الوقت.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلي أنه عند تصميم نماذج المستندات يتم مراعاة الآتي:

أ. الغرض من إعداد المستند.

ب. الجهات الفنية التي يعنيها المستند.

ت. البساطة والوضوح.

ث. الاقتصاد في النفقات.

٥. المجموعة الدفترية:

هي المجموعة الدفترية التي تستخدم في تسجيل وتحليل عناصر التكاليف مثل: دفتر يومية المواد الواردة، دفتر يومية المواد المرتجعة، دفتر يومية المواد المنصرفة، دفتر الأجور، دفتر الأصول.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلي أن لكل نظام تكاليف مجموعة من الدفاتر والسجلات، ويتوقف تحديد هذه المجموعة على شكل العلاقة بين نظام التكيف ونظام الحسابات المالية هل هي علاقة اندماج أم علاقة انفصال.

٦. تقارير وقوائم التكاليف في المنشآت الزراعية:

هي تعتبر بمثابة مخرجات نظام التكاليف، وهي تمثل الأداة التي تستخدم في توصيل المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف إلى المستويات الإدارية المختلفة.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلي أن من أمثلة تقارير وقوائم التكاليف: تقرير الإنتاج التام، تقرير الإنتاج التالف، تقرير عن الوقت الضائع، تقرير عن انحرافات عناصر التكاليف، قوائم التكاليف.

هذا، وتجدر الإشارة في نهاية هذا المبحث إلي طبيعة العلاقة بين نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف، ومحاولة الوصول إلي إجابه علي الأسئلة التالية: هل هذان النظامان مختلفان تماما ولاتربطهما علاقة تعاون؟ وهل يمكن أن يغني وجود أحدهما عن الآخر؟ أم أنهما نظامان متكاملان ومترابطها؟.

في ضوء دراسة وتحليل أهداف كلا النظامين(السابق ذكرهما) للإجابه علي التساؤلات السابقة يمكن القول بوجود بعض الاختلافات في طبيعة مخرجات النظامين، وكذلك الأفق الزمني الذي يهتم به كلاهما. فنظام المحاسبة يعطي البيانات والمعلومات بصورة إجمالية، وفي نهاية الفترة مالية محددة– عادة ما تكون سنة مالية– أي أنه يعطي بيانات ومعلومات تاريخية، بينما نظام معلومات التكاليف يعطي بيانات ومعلومات تحليلية عن كل عنصر تكلفة وكمية المستخدم منها، والأنشطة المستفيدة منه، وكمية وقيمة هذه الاستفادة، كما أنه يجمع بين توفير البيانات والمعلومات المرتبطة بما حدث(بيانات ومعلومات تاريخية) والمعلومات المرتبطة بما يحدث وقت طلب هذه المعلومات(إعطاء صورة عما يجري) بالإضافة إلي توفير البيانات والمعلومات التي تسهم في عملية التخطيط للمستقبل.

هذا، ويتمثل التركيز الأساسي في نظام المحاسبة المالية علي دراسة العلاقات المالية بين المنشأة والغير، أي الاهتمام بخدمة الأطراف الخارجية من عملاء وموردون ومستثمرين حاليين ومرتقبين. أما نظام معلومات التكاليف فإنه يهتم ليس فقط بالقيم المالية للموارد الاقتصادية المستنفذة في أداء أنشطة المنشأة بل ويهتم أيضاً في نفس الوقت بالكميات المستخدمة من هذه الموارد في سبيل إتمام تلك الأنشطة، كما أنه يعمل علي توفير المعلومات اللازمة لخدمة الأطراف الداخلية أساسا(الإدارة) والأطراف الخارجية من خلال ما يقدمه من بيانات للمحاسبة المالية.

وعلي الرغم من اختلاف أهداف نظام محاسبة التكاليف عن أهداف نظام المحاسبة المالية ، إلا أن كلاهما يعتبر نظاما فرعيا من نظام المعلومات الإداري بالمنشأة، وهذا يشير إلي أنهما نظامان متكاملان ولا يغني أحدهما عن الأخر، وأنهما تربطهما علاقات تداخل وتكامل بما يعمل في النهاية علي تحقيق أهداف النظام المحاسبي بالمنشأة، وهذا يعني ضرورة تواجد النظامين معا جنبا إلي جنب.

يضاف إلي ما سبق أهمية مطابقة البيانات والمعلومات الإجمالية كما تظهر في سجلات المحاسبة المالية مع تحليلاتها وتفصيلاتها في سجلات نظام التكاليف، بما يخدم هدف مراجعة الإجراءات المحاسبة التي تمت في كلا النظامين، والتحقق من سلامة النتائج المستخرجة.

هذا، ويمكن تلخيص الفروق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في الجدول رقم(١/٢) التالي:

وجه المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
١. وحدة المحاسبة:	المنشأة ككل.	الإدارات وأقسام ومراكز النشاط داخل المنشأة.
٢. الفترة المحاسبية:	السنة المالية.	الفترة التكاليفية (يوم، أسبوع، شهر).
٣. نوعية البيانات:	بيانات مالية.	بيانات كمية ومالية.

٤. أساس إعداد البيانات:	تستخدم البيانات الفعلية(التاريخية) في إعداد التقارير.	تستخدم بيانات فعلية وتقديرية في إعداد التقارير.
٥. درجة التفصيل:	بيانات إجمالية.	بيانات تفصيلية وتحليلية.
٦. نوعية التقارير:	خارجية وإلزامية.	داخلية واختيارية.
٧. الجهة المستفيدة من التقارير:	أطراف خارجية للمنشأة تشمل ملاك المنشأة والدائنون والمستثمرون والجهات الحكومية.	أطراف داخلية للمنشأة وتشمل جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة بصورة متفاوتة في نوعية التقارير وكيفية استخدامها.
٨. معايير إعداد التقارير:	يتم إعداد التقارير وفقاً لمعايير محاسبية ملزمة ومتفق عليها.	يتم إعداد التقارير وفقا للأسس والقواعد التي تضعها إدارة المنشأة وحسب المخرجات المطلوب توافرها في التقرير.
٩. الهدف من التقارير:	تحديد نتيجة ألأعمال والمركز المالي بغرض عرضها علي الجهات المسئولة لتقييم أداء المنشأة.	تحديد تكلفة وحدة المنتج، والرقابة علي التكاليف، ومساعدة الإدارة في ترشيد القرارات.
١٠. القوائم المالية:	تتمثل القوائم المالية في: – قائمة المركز المالي. – قائمة الدخل. – قائمة التدفقات النقدية. – التغير في حقوق الملكية. – الإيضاحات المتممة.	تتمثل القوائم في: – قائمة نتائج الأعمال. – قائمة التكاليف. – التقارير الداخلية التي يتم إعدادها بغرض ترشيد القرارات الإدارية.

٢/٢. المبحث الثاني
العمليات الرأسمالية في المنشآت الزراعية.

تجدر الاشارة بداية إلي أن قيد العمليات المالية في دفاتر وسجلات المنشآت الزراعية يتم وفقاً لنظرية القيد المزدوج؛ وتقوم هذه النظرية علي أساس إثبات العمليات المالية التي تقوم بها المنشآت الزراعية من قبل جهتين أو طرفين وهما؛ **الطرف الأول:** المنشأة الزراعية، **والطرف الثاني:** الجهة التي تتعامل مع المنشأة الزراعية. وبعبارة أخري، تقوم هذه النظرية علي أساس أن لكل عملية مالية طرفين وهما؛ طرف يقدم المال أو الشيئ الذي يمكن أن يقيم بالمال، وطرف يتلقي هذا المال أو هذا الشيئ الذي يمكن أن يقيم بالمال.

استناداً علي ما تقدم، يمكن القول بأن نظرية القيد المزدزج تستند إلي قاعدتين أساسيتين وهما؛ الأولي: أن لكل عملية طرفان أوجانبان، طرف يعطي وطرف يأخذ. والثانية: أن الطرف أو الجانب الذي يعطي يصبح دائناً بمقدار ما أعطي، والطرف أو الجانب الذي يأخذ يصبح مديناً بمقدار ما أخذ.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلي إنه سوف تركز المباحث المتبقية من هذا الفصل علي توضيح المعالجة المحاسبية لأهم العمليات المالية التي تتم في المنشآت الزراعية، والتي يُعد من أهمها العمليات التالية:

١. العمليات الرأسمالية في المنشآت الزراعية.
٢. العمليات الإيرادية في المنشآت الزراعية.
٣. العمليات النقدية في المنشآت الزراعية.

بناءً علي ما سبق، سوف يخصص هذا المبحث لتوضيح المعالجة المحاسبية للعمليات الرأسمالية في المنشآت الزراعية، علي أن يخصص المبحث الثالث لتوضيح المعالجة المحاسبية للعمليات الإيرادية في المنشآت الزراعية، بينما يتم تخصيص المبحث الرابع لتوضيح المعالجة المحاسبية للعمليات النقدية في المنشآت الزراعية.

هذا، ولتوضيح المعالجة المحاسبية للعمليات الرأسمالية في المنشآت الزراعية في هذا المبحث، تجدر الإشارة بداية إلي إن جميع المنشآت أياً كان نوع نشاطها تحتاج إلي اقتناء وحيازة مجموعة من الأصول الثابتة التي تعتمد عليها المنشأة في مزاولة نشاطها. وتتميز الأصول الثابتة بالخصائص التالية:

- يتم الحصول علي الأصول الثابتة بغرض الاستخدام في عمليات المنشأة وليس بغرض إعادة بيعها.
- الأصول الثابتة لها طبيعة معمرة، ولها القدرة علي تزويد المنشأة بالخدامات أو المنافع علي مدي عدة فترات محاسبية في المستقبل.
- الأصول الثابتة لها وجود مادي ملموس، مما يميزها عن الأصول الأخرى غير الملموسة مثل براءات الاختراع، والعلامات التجارية، وغيرها، ومن ثم تتضمن الأصول الثابتة الأراضي، والمباني، والآلات والمعدات، والأثاث، والسيارات وغيرها.....الخ.

هذا، ونتناول فيما يلي توضيح المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأصول الثابتة في المنشآت الزراعية، وذلك بالتركيز علي ثلاث عمليات أساسية هي:

١. عمليات اقتناء الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية.
٢. النفقات التالية لاقتناء الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية.
٣. بيع الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية.

١/٢/٢ المحاسبة عن اقتناء (حيازة) الأصول الثابتة:

تختلف المعالجة المحاسبية لعمليات اقتناء الأصول الثابتة باختلاف الطريقة التي يتم الحصول بها علي الأصل الثابت، حيث قد يتم الحصول علي الأصل الثابت بالشراء، أو التشييد والتصنيع داخلياً. **وبعبارة أخري، يمكن القول بأنه يتم اقتناء الاصول الثابته اما عن طريق:**

أ. الشراء. ب. التصنيع الداخلي.

١/١/٢/٢ الأصول الزراعية المشتراة:

تتضمن تكلفة الأصل المشتري ثمن الشراء الاساسي مضافا إليه جميع التكاليف اللازمة لإعداد وتجهيز الأصل حتي يصبح صالح للاستخدام في الغرض الذي اقتني من أجله، وبالتالي تشمل تكلفة الأصل الثابت ثمن الشراء الاساسي وتكاليف الشحن والنقل، والرسوم الجمركية، والتأمين، والتركيب، والتكاليف المباشرة حتي يجعل الأصل صالحا للاستخدام.

وتتحدد تكلفة الأصل الثابت المشتري طبقا لما يلي:

ت. الاصل الثابت المشترى:

= تمن الشراء الاساسي	××
(−) الخصم التجارى	(−)
	××
+ الضرائب والرسوم الجمركية	××
+ اى تكلفة حتى يكون الاصل صالح للاستخدام (نقل – شحن – تركيب – تجهي موقع – اختبار)	××
+ ت. المقدرة لازالة الاصل فى نهاية عمره الانتاجى	××
إجمالي تكلفة الأصل الثابت	×××

ويتم شراء الأصل الثابت إما نقداً أو بشيك علي البنك، أو على الحساب، وبالتالي يكون قيد اقتناء الأصل:

×× من حـ/ الاصل

×× الى حـ/ البنك /او الخزينة/ او الدائنين

حالة عملية رقم (١):

فى ٤/١٥ قامت منشأة "مربوط" الزراعية بشراء الات زراعية من الخارج بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج، وسددت القيمة بشيك، كما قامت المنشأة بسداد رسوم جمركية بمبلغ ١٠٠٠٠ج، ومصاريف نقل وشحن بمبلغ ٤٠٠٠ج، ومصاريف تركيب بلغت ٢٠٠٠ج نقدا.

المطلوب: قيد اليومية في هذه الحالة.

الحـــــــل:

مدين	دائن	بيـــــــــــان	تاريخ
٢١٦٠٠٠		من حـ/ الالات	
		الى مذكورين	٤/١٥
	٢٠٠٠٠٠	حـ/ البنك	
	١٦٠٠٠	حـ/ الخزينة	

حالة عملية رقم (٢):

- فى ٢/٢٥ قامت المنشأة بشراء سيارة بمبلغ ٨٠٠٠٠ج بالأجل، وتحملت الشركة نفقات اخرى تتمثل في ضريبة القيمة المضافة ١٢٠٠٠ج، ومصاريف نقل وشحن ٥٠٠ج سددت نقدا.
- فى ٢/٢٦ قامت المنشأة بسداد مبلغ ١٥٠٠ج نقدا مصاريف ترخيص السيارة لمدة سنة .

المطلوب اثبات ما سبق في دفتر اليومية.

الحـــــــل:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٩٢٥٠٠		من حـ/ السيارات	٢/٢٥
		الى مذكورين	
	٨٠٠٠٠	حـ/ البنك	
	١٢٥٠٠	حـ/ الخزينة	
١٥٠٠		من حـ/ مصروفات الترخيص	٢/٢٦
	١٥٠٠	الى حـ/ الخزينة	

٢/١/٢/٢ تصنيع الاصل الثابت داخلياً:

في بعض الاحيان تقوم المنشأة بانتاج الاصل داخلياً، وفي هذه الحالة يجب قياس وإثبات الأصل الثابت الذي تنتجه المنشأة بقصد استخدامه علي أساس تكلفة المواد الخام، مضافا اليها جميع عناصر التكاليف التي تم انفاقها من أجل انتاج الأصل الثابت وإعداده للاستخدام بالمنشأة.

وتتحدد تكلفة الأصل الثابت المصنع داخل المنشأة علي أساس تكلفة تصنيعة والتي تتضمن ما يلي:

تكلفة الاصل الثابت

= ت. الخامات	××
+ اجور العمال	××
+ اى ت. انتاج اخرى	××
	ـــــ
إجمالي تكلفة الأصل الثابت	××

حالة عملية رقم (٣):

في بداية عام ٢٠٢٠ قامت منشأة "المنشاوي" الزراعية بتصنيع معدات بغرض استخدامها في مزاولة النشاط وتمثلت عناصر التكاليف التي تحملتها المنشأة لتصنيع هذه المعدات فيما يلى: ٣٠٠٠٠ج مواد مستخدمة دفعت بشيك، ٨٠٠٠ج دفعت نقدا، تكاليف اخرى ١٢٠٠٠ج دفعت نقدا.

المطلوب: قيد اليومية لإثبات ما سبق.

الحـل:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٥٠٠٠٠		من حـ/ المعدات	
		الى مذكورين	
	٣٠٠٠٠	حـ/ البنك	
	٢٠٠٠٠	حـ/ الخزينة	

٢/٢/٢ معالجة النفقات التالية لحيازة الاصول الثابتة:

بعد حيازة الأصول الثابتة قد تتحمل المنشأة نفقات اضافية لاصلاحها وصيانتها وتنقسم هذه النفقات الى:

أ. نفقات راسمالية	ب. نفقات إيرادية:
هي نفقات غير دورية وغير متكررة يترتب عليها اضافة جوهرية للاصل الثابت تؤدى الى زيادة طاقته الانتاجية او زيادة عمره الانتاجى، أو تحسين وتطوير أداءه.	هي نفقات دورية متكرره الهدف منها المحافظة على مستوى الاداء الحالى للاصل الثابت.

وتتمثل المعالجة المحاسبية لها في تحميلها على الاصل الثابت بالقيد التالى:	وتتمثل المعالجة المحاسبية لها في أن يفتح لها حساب باسمها ويكون مديناً بالقيد التالى:
×× من حـ/ الاصل الثابت ×× الى حـ/ الخزينة او البنك	×× من حـ/ مصروفات الصيانة أو.... ××الى حـ/ الخزينة او البنك

حالة عملية رقم (٤):

فيما يلى بعض العمليات التي قامت بها منشأة "آل رجب" الزراعية:

١. اشترت **المنشأة** اطيان زراعية بمبلغ ١٥٠٠٠٠ج من شركة " الوادي لاستصلاح الأراضي" ، وبلغت عمولة السمسرة ٣٠٠٠ج.

٢. قامت **المنشأة** بتجديد احدى سياراتها والتي تبلغ قيمتها ٨٠٠٠٠ج، وقد بلغت تكاليف التجديد ٥٠٠٠ج، كما قامت الشركة بعمل صيانه دورية لسيارات اخرى وبلغت مصروفات الصيانة الدورية ٥٠٠ج، وقطع الغيار المستخدمة في الصيانة ٨٠٠ج وسددت هذه المبالغ نقدا.

المطلوب: قيود اليومية لإثبات ما سبق.

الحـــل:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
١٥٣٠٠٠		من حـ/ الاطيان الزراعية	
	١٥٣٠٠٠	الى حـ/ البنك	
٥٠٠٠		من حـ/ السيارات	
	٥٠٠٠	الى حـ/ الخزينة	
		من مذكورين	
٥٠٠		حـ/ الصيانة الدورية	
٨٠٠		حـ/ قطع الغيار	
	١٣٠٠	الى حـ/ الخزينة	

٣/٢/٢ المعالجة المحاسبية لبيع الاصول الثابتة:

إذا قامت المنشأة ببيع أحد أصولها الثابتة فإن المعالجة المحاسبية لعملية البيع تعتمد علي الطريقة التي تمت بها عملية البيع، كما تعتمد علي القيمة التي تم بها البيع، وما ما إذا كانت هذه القيمة تساوي، أو تزيد، أو تنقص عن القيمة الدفترية للأصل الثابت وقت البيع.

وبناءً علي ذلك، يمكن القول بأنه عند بيع الاصل الثابت يتم المقارنة بين القيمة الدفترية وثمن البيع، وهنا يوجد ٣ احتمالات:

١. الاحتمال الأول:	٢. الاحتمال الثاني:	٣. الاحتمال الثالث:
القيمة الدفترية = ثمن البيع	**القيمة الدفترية < ثمن البيع**	**القيمة الدفترية > ثمن البيع**
× من حـ/الخزينة /البنك × الى حـ/ الأصل الثابت	× من حـ/الخزينة/ البنك الى مذكورين × حـ/ الأصل الثابت × حـ/ارباح بيع أصول ثابتة	من مذكورين × حـ/ الخزينة/البنك × حـ/ خسائر بيع أصول ثابتة × الى حـ/ الأصل الثابت

حالة عملية رقم (٥):

فى ١١/٢٠ قامت منشأة "الفلاح" الزراعية ببيع أحد الآلات الزراعية التي تملكها بمبلغ ٩٠٠٠٠ج، وقد حصلت مبلغ ٤٠٠٠٠ج نقدا والباقي بالأجل، علما بأن القيمة الدفترية لهذا الآلات الزراعية في تاريخ البيع بلغت ٩٠٠٠٠ج.

المطلوب: قيد اليومية في هذه الحالة.

الحـــل:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
		من مذكورين	
٤٠٠٠٠		حـ/ الخزينة	١١/٢٠
٥٠٠٠٠		حـ/ المدينون	
	٩٠٠٠٠	الى حـ/ الآلات الزراعية	

حالة عملية رقم (٦):

في ٩/١٢ باعت منشأة " الوادي لاستصلاح الأراضي" الزراعية قطعة ارض بمبلغ ١٤٠٠٠٠ج وحصلت القيمة بشيك، وقد بلغت القيمة الدفترية لهذه الارض في تاريخ البيع ١٠٠٠٠٠ج.

المطلوب: قيد اليومية فى هذه الحالة.

الحـــل:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
١٤٠٠٠٠		من حـ/ الخزينة	
		الى مذكورين	
	١٠٠٠٠٠	حـ/ الأراضي	٩/١٢
	٤٠٠٠٠	حـ/ ارباح بيع أصول ثابتة(أراضي)	

حالة عملية رقم (٧):

فى ٧/٣٠ باعت منشأة " أل سعيد" الزراعية احدى سياراتها بمبلغ ٦٠٠٠٠ج نقدا، وقد بلغت القيمة الدفترية للسيارة في تاريخ البيع ٧٢٠٠٠ج

المطلوب: قيد اليومية في هذه الحالة.

الحـــل:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
		من مذكورين	
٦٠٠٠٠		حـ/ الخزينة	٧/٣٠
١٢٠٠٠		حـ/ خسائر بيع أصول ثابتة	
	٧٢٠٠٠	الى حـ/ السيارات	

٣/٢. المبحث الثالث
العمليات الإيرادية في المنشآت الزراعية.

يستهدف هذا المبحث توضيح المعالجة المحاسبية للعمليات الإيرادية في المنشآت الزراعية، وذلك من خلال التركيز علي المعالجة المحاسبية للعمليات الإيرادية المتعلقة بإيرادات المبيعات التي تتم في المنشأة الزراعية، وذلك من علي النحو التالي:

١. عمليات البيع وما يرتبط بها من مردودات ومسموحات.

٢. مصروفات البيع.

٣. أنوع الخصم المرتبطه بعمليات البيع.

١/٣/٢عمليات البيع وما يرتبط بها من مردودات ومسموحات:

عندما يتم بيع بضاعة في المنشأة الزراعية يتم فتح حساب مستقل للمبيعات يجعل دائنا بقيمة البضاعة المباعة ويتوقف الطرف المدين علي الطريقة التي تمت بها عملية البيع نقدا، أو بشيك، أو علي الحساب. وجدير بالذكر أن حساب المبيعات، يستخدم فقط عند بيع البضاعة أما عند بيع أي أصل أخر فيسجل بأسم الأصل ذاته كبيع سيارة قديمة أو أثاث أو ..غيره.

هذا، وبعد بيع البضاعة وتسليمها للمشتري قد يكتشف المشتري أن بعضاً من هذه البضائع غير مطابق للمواصفات المتفق عليها، وفي هذه الحالة يتم الاتفاق بين البائع والمشتري علي أحد أمرين؛ الأول: يقوم المشتري برد هذه البضاعة إلي البائع وتسمي في هذه الخالة مردودات مبيعات. والثاني: عدم رد هذه البضاعة المبيعة علي أن يتنازل البائع عن مبلغ معين من قيمة هذه البضاعة، وفي هذهالحالة فإن قيمة التخفيض الذي حصل عليه المشتري يسمي مسموحات مبيعات. وبصفة عامة تقوم المنشأة الزراعية البائعة بفتح حساب يسمي حساب مردودات ومسموحات المبيعات ويجعل هذا الحساب مديناً بأي مردودات أو مسموحات مبيعات.

٢/٣/٢ مصروفات البيع:

تعتمد المعالجة المحاسبية لمصروفات البيع علي الاتفاق المبرم بين البائع والمشتري، حيث قد يتفق الطرفان علي أن يكون التسليم محل البائع أو التسليم محل المشتري.

فإذا كان "التسليم محل البائع" فإن المشتري هو الذي يتحمل مصاريف نقل البضاعة إلي مخازنه، ومن ثم لا يتم فتح حساب لمصروفات نقل المبيعات في دفاتر البائع، ولكن في ظل هذا الاتفاق إذا قام البائع بدفع هذه المصروفات نيابة عن العميل يجعل حساب العميل مديناً بها.

أما إذا كان "التسليم محل المشتري" فإن البائع هوالذي يتحمل مصروفات نقل البضاعة حتي تصل إلي مخازن العميل، ومن ثم يفتح حساب لمصروفات نقل المبيعات في دفاتر البائع يجعل مديناً بهذه المصروفات.

هذا، ويمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لمصروفات البيع في الحالتين السابقتين في الجدول رقم (٢/٢) التالي:

جدول رقم(٢/٢): معالجة مصروفات نقل المبيعات في دفاتر البائع والمشتري

مصروفات نقل المبيعات (في دفاتر البائع)	
أ-التسليم محل البائع: **المشترى هو الذى يتحمل مصروفات نقل البضاعة، ومن ثم لا يجرى قيد فى دفاتر البائع بخصوص هذه المصروفات.** **ولكن إذا قام البائع بسداد هذه المصروفات نيابة عن المشترى يجعل حساب العميل مديناً بالقيد التالي:** ×× من حـ/ المدينين (اسم المشترى) ×× إلى حـ/ الخزينة أو البنك	**ب-التسليم محل المشترى:** **فى ضوء هذا الإتفاق يتحمل البائع كافة المصروفات اللازمة لنقل البضاعة، وتثبت بالقيد التالى:** ×× من حـ/ مصروفات نقل المبيعات ×× إلى حـ/ الخزينة أو البنك **وفى حالة إذا قام المشترى بسدادها نيابة عن البائع يجرى القيد التالي فى دفاتر البائع:** ×× من حـ/ مصروفات نقل المبيعات ×× إلى حـ/ المدينين (اسم المشترى

٣/٣/٢ أنوع الخصم المرتبطة بعمليات البيع:

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الالتزاماتات عند البيع وهي:

(١) الخصم التجارى:

لا يسجل هذا النوع من الالتزاماتات فى الدفاتر؛ أى أنه يحسب ويستنزل من قيمة الفاتورة ولا يسجل بالدفاتر، حيث يتم إثبات المشتريات أو المبيعات بالصافى بعد إستبعاد قيمة الخصم.

(٢) خصم الكمية:

هو خصم يمنحه البائع للمشترى فى صورة نسبة مئوية تتزايد مع تزايد كمية المشتريات، ويفتح له حساب ويسجل بالدفاتر بالنسبة للمشترى كإيراد (خصم كمية دائن) وبالنسبة للبائع كمصروف (خصم كمية مدين)، ويسجل بالقيود التالية:

فى دفاتر المشترى	**فى دفاتر البائع**
×× من حـ/ المشتريات	من مذكورين
إلى مذكورين	×× حـ/ الخزينة (أو البنك أو المدينون)
×× حـ/ خصم كمية دائن	×× حـ/ خصم كمية مدين
×× حـ/ الخزينة (أو البنك أو الدائنين)	×× إلى حـ/ المبيعات

(٣) الخصم النقدى:

يسمى بخصم تعجيل الدفع، حيث يشجع البائع المشتري علي السداد خلال فترة معينة تسمي مهلة السداد، ويتم حسابه ويسجل فى الدفاتر بالنسبة للمشترى كإيراد (خصم مكتسب) ويسجل فى دفاتر البائع كمصروف (خصم مسموح به)، والمثال التالي يوضح المعالجة المحاسبية لهذا الخصم.

مثال: فى ٢/٥ إشترت منشأة توشكي الزراعية بضاعة من منشأة الوادي الجديد على الحساب بمبلغ ٦٠٠٠٠ج بخصم نقدى ١٠% إذا تم السداد خلال اسبوع.

المطلوب: قيود اليومية في هذه الحالة.

الحـــل:

في دفاتر المشترى (توشكي الزراعية)	في دفاتر البائع (الوادي الجديد)
- **في تاريخ الشراء، يجرى القيد التالى:** ٦٠٠٠٠ من حـ/ المشتريات ٦٠٠٠٠إلى حـ/ الدائنين (منشأة الوادي الجديد) **-إذا تم السداد خلال فترة الخصم (٧ أيام):** **يجرى القيد التالى:** ٦٠٠٠٠ من حـ/ الدائنين(منشأة الوادي الجديد) إلى مذكورين ٦٠٠٠ حـ/ الخصم المكتسب ٥٤٠٠٠ حـ/ الخزينة أو البنك - **إذا لم يتم السداد خلال فترة الخصم، يجرى القيد التالى:** ٦٠٠٠٠ من حـ/ الدائنين(منشأة الوادي الجديد) ٦٠٠٠٠ إلى حـ/ الخزينة أو البنك	- **في تاريخ البيع، يجرى القيد التالى:** ٦٠٠٠٠ من حـ/ المدينين(منشأة توشكي الزراعية) ٦٠٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات **-إذا تم التحصيل خلال فترة الخصم(٧أيام):** **يجرى القيد التالى:** من مذكورين ٦٠٠٠ حـ/ خصم مسموح به ٥٤٠٠٠ حـ/ الخزينة أو البنك ٦٠٠٠٠ إلى حـ/ المدينين(منشأة توشكي الزراعية) - **إذا لم يتم التحصيل خلال فترة الخصم، يجرى القيد التالى:** ٦٠٠٠٠ من حـ/ الخزينة أو البنك ٦٠٠٠٠ إلى حـ/ المدينين (منشأة توشكي الزراعية)

هذا، ويمكن توضيح المعالجةالمحاسبية لعمليات البيع وما يرتبط بها من مردودات ومسموحات، ومصروفات البيع، وأنواع الخصم المرتبطه بعمليات البيع، وذلك من خلال الحالات العملية التالية:

حالة عملية رقم (١):

فيما يلى العمليات المالية التي قامت بها منشأة " آل يعقوب" الزراعية خلال شهر فبراير من عام ٢٠٢٠:

- في ٢/٢ اشترت أسمدة من منشأة" الفا الزراعية" بمبلغ ٧٠٠٠ج بخصم تجارى ١٠%، وخصم نقدى ٥% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام..
- في ٢/٥ تم رد جزء من الأسمدة المشتراه من منشأة" الفا الزراعية" بمبلغ ١٣٠٠ج وذلك لعدم مطابقتها للمواصفات.

- في ٢/١٢ سددت المنشأة ما عليها لمنشأة" الفا الزراعية" بشيك.
- في ٢/١٤ باعت بضاعة(أرز) بمبلغ ٨٠٠٠ج الي يوسف تاجر الجملة بخصم ١٠% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام.
- في ٢/١٥ رد تاجر الجملة بضاعة (أرز) بمبلغ ١٠٠٠ج لعدم مطابقتها للعينة.
- في ٢/١٧ سدد تاجر الجملة المستحق عليه نقداً.

<u>المطلوب:</u> إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة فى دفاتر منشأة" الفا الزراعية".

<u>الحـــل:</u>

قيود اليومية

التاريخ	رقم العملية	بيـــــــــــان	دائن	مدين
٢/٢	١	من حـ/ المشتريات		٦٣٠٠
		إلى حـ/ الدائنين (الفا) الزراعية	٦٣٠٠	
		(اثبات شراء بضاعة على الحساب)		
٢/٥	٢	من حـ/ الدائنين (الفا) الزراعية		١٣٠٠
		إلى حـ/ مردودات المشتريات	١٣٠٠	
		(إثبات رد جزء من البضاعة المشتراه من محلات الفا)		
٢/١٢	٣	من حـ/ الدائنين (الفا) الزراعية		٥٠٠٠
		إلى مذكورين		
		حـ/ الخزينة	٤٧٥٠	
		حـ/ خصم مكتسب	٢٥٠	
		(اثبات سداد المستحق لمحلات الفا)		
٢/١٤	٤	من حـ/ المدينين (معارض الهدى)		٨٠٠٠
		إلى حـ/ المبيعات	٨٠٠٠	
		(إثبات بيع بضاعة على الحساب)		
	٥	من حـ/ مردودات المبيعات		١٠٠٠
		إلى حـ/ المدينين (تاجر الجملة)	١٠٠٠	
		(إثبات مردودات مبيعات)		
٢/١٧	٦	من مذكورين		
		حـ/ الخزينة		٦٣٠٠
		حـ/خصم مسموح به		٧٠٠
		إلى حـ/ المدينين (يوسف تاجر الجملة)	٧٠٠٠	
		(اثبات تحصيل المستحق على تاجر الجملة)		

ملاحظات على الحل:

- فى ٢/٢: قيمة البضاعة المشتراه ٧٠٠٠ج
  (–) الخصم التجارى (٧٠٠٠ × ١٠%) (٧٠٠)
  الصافى ٦٣٠٠
- فى ٢/١٢: المستحق على منشأة" الفا "الزراعية
  = القيمة الصافية بعد الخصم التجارى (–) مردودات المشتريات.
  = ٦٣٠٠ (–) ١٣٠٠ = ٥٠٠٠ ج
- فى ٢/١٧: المستحق على العميل يوسف تاجر الجملة ٧٠٠٠ج، وطالما ان العميل قد قام بالسداد خلال مهملة الخصم، فإنه يحصل على خصم النقدى ١٠% كما يلى:

المستحق على تاجر الجملة(يوسف)	٧٠٠٠ج
الخصم النقدى (٧٠٠٠ × ١٠%)	(٧٠٠)
صافي المحصل نقداً	٦٣٠٠ج

حالة عملية رقم (٢):

تمت العمليات التالية في منشأة البذور المنتقاه خلال شهري يناير وفبراير ٢٠٢٠:

فى ١/١١ قامت المنشأة بشراء بضاعة(تقاوي) من منشأة "دمنهور" الزراعية بمبلغ ٤٠٠٠٠ج بالاجل.

فى ١/١٢ اكتشفت منشأة "البذور المنتقاة" ان هناك بضاعة تبلغ ٨٠٠٠ج غير مطابقة للمواصفات المتفق عليها، واتفق الطرفان على رد بضاعة قيمتها ٣٠٠٠ج وباقى البضاعة المعيبة يخفض ٣٠% من قيمتها بدلا من ردها.

فى ١/١٤ باعت منشأة "البذور المنتقاة" بضاعة (بذور شجر)الى منشأة " آل حامد" الزراعية بمبلغ ١٦٠٠٠ج على الحساب، وفى يوم ٥/١٦ اكتشفت منشأة " آل حامد" الزراعية وجود بضاعة قيمتها ٤٠٠٠ج غير مطابقة للمواصفات المتفق عليها وتم ردها للمنشأة.

فى ٢/٧ اشترت منشأة "البذور المنتقاة" بضاعة (أسمدة) من بنك القرية الزراعي بمبلغ ١٦٠٠٠ج نقدا، وكانت شروط تسليم البضاعة ان التسليم محل البائع، وقد بلغت مصروفات نقل البضاعة ٥٠٠ج سددت نقدا.

فى ٢/١٨ اشترت المنشأة بضاعة(تقاوي) من منشأة "عبد الملك" الزراعية بمبلغ ٢٤٠٠٠ج نقدا، كما قامت بسداد ٦٠٠ج مصروفات نقل البضاعة وكانت شروط التسليم ان التسليم محل المشترى.

فى ٢/١٩ قامت المنشأة ببيع بضاعة (بذور شجر)لمنشأة " الواحة" الزراعية بمبلغ ٤٠٠٠٠ج بشيك وبلغت مصروفات نقل البضاعة ١٠٠٠ ج سددت نقدا، علما بأن شرط تسليم البضاعة هو التسليم محل البائع.

فى ٢/١٨ قامت المنشأة بشراء بضاعة(أسمدة) من منشأة "عبد الحى" الزراعية على الحساب بمبلغ ١٥٠٠٠ج بخصم تجارى ١٠%.

فى ٢/١٩ اشترت المنشأة بضاعة من منشأة "عبد المؤمن" الزراعية على الحساب بمبلغ ٣٠٠٠٠ج بخصم تجارى ١٠%، وكانت شروط السداد ٧/١٠ صافى ٣٠.

فى ٢/٢١ قامت المنشأة بسداد ما عليها منشأة عبد المؤمن الزراعية نقدا.

المطلوب:

أولاً: إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة قي دفتر يومية منشأة"البذور المنتقاه".

ثانياً: تصوبر حسابات الاستاذ التالية: حـ/المشتريات. حـ/المبيعات. حـ/ الخصم المكتسب.

الحـــل:

مدين	دائن	بيـــــــــــــــان	رقم العملية	تاريخ
٤٠٠٠٠		من حـ/ المشتريات	١	١/١١
	٤٠٠٠٠	الى حـ/ الدائنون		
٤٥٠٠		من حـ/ الدائنين(منشأة دمنهور الزراعية).	٢	١/١٢
	٤٥٠٠	الى حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات ٣٠٠٠ + (٥٠٠٠ × ٣٠%)		
١٦٠٠٠		من حـ/ المدينين(آل حامد الزراعية)	٣	١/١٤
	١٦٠٠٠	الى حـ/ المبيعات		
٤٠٠٠		من حـ/ مردودات المبيعات	٤	١/١٦
	٤٠٠٠	الى حـ/ المدينون		

١٦٠٠٠ ٥٠٠	 ١٦٥٠٠	من مذكورين حـ/ المشتريات حـ/ م. النقل الى حـ/ الخزينة	٥	٢/٧
٢٤٠٠٠ ٦٠٠	 ٢٤٦٠٠	من مذكورين حـ/ المشتريات حـ/ الدائنين(منشأة عبد الملك الزراعية) الى حـ/ الخزينة	٦	٢/١٨
٤٠٠٠٠	 ٤٠٠٠٠	من حـ/ البنك الى حـ/ المبيعات	٧	٢/١٩
١٠٠٠	 ١٠٠٠	من حـ/ المدينين(الواحة الزراعية) الى الخزينة	٨	٢/١٩
١٣٥٠٠	 ١٣٥٠٠	من حـ/ المشتريات الى حـ/ الدائنين (منشأة "عبد الحى" الزراعية)	٩	٢/١٨
٢٧٠٠٠	 ٢٧٠٠٠	من حـ/ المشتريات الى حـ/ الدائنين(منشأة عبد المؤمن الزراعية)	١٠	٢/١٩
٢٧٠٠٠	 ٢٧٠٠ ٢٤٣٠٠	من حـ/ الدائنون الى مذكورين حـ/ خصم مكتسب حـ/ الخزينة	١١	٢/٢١

ثانياً: تصوير حسابات الاستاذ التالية: حـ/المشتريات. حـ/المبيعات. حـ/ الخصم المكتسب.

١- حـ/ المشتريات

تاريخ	بيـــــــان	مدين	دائن	رصيد
١/١١	**حـ/ الدائنين (شراء بضاعة بالآجل)**	٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠
٢/٧	**حـ/ الخزينة (شراء بضاعة نقداً)**	١٦٠٠٠		٥٦٠٠٠
٢/١٨	**حـ/ الخزينة (شراء بضاعة نقداً)**	٢٤٠٠٠		٨٠٠٠٠
٢/١٨	**حـ/ الدائنين (شراء بضاعة بالآجل)**	١٣٥٠٠		٩٣٥٠٠
٢/١٩	**حـ/ الدائنين (شراء بضاعة بالآجل)**	٢٧٠٠٠		١٢٠٥٠٠

٢- حـ/ المبيعات

تاريخ	بيـــــــان	مدين	دائن	رصيد
١/١٤	حـ/ المدينين (بيع بضاعة بالآجل)		١٦٠٠٠	١٦٠٠٠
٢/١٩	حـ/ البنك (بيع بضاعة بشيك)		٤٠٠٠٠	٥٦٠٠٠
٢/١٩	حـ/ الدائنين (شراء بضاعة بالآجل)	٢٧٠٠٠		١٢٠٥٠٠

٣-حـ/الخصم المكتسب

تاريخ	بيـــــــان	مدين	دائن	رصيد
١/٢١	حـ/ الدائنين (شراء بضاعة بالآجل مع الحصول علي خصم مكتسب)		٢٧٠٠	٢٧٠٠

٤-حـ/مصروفات نقل المشتريات

تاريخ	بيـــــــان	مدين	دائن	رصيد
٢/٧	حـ/ الخزينة (مصروفات نقل البضاعة)	٥٠٠		٥٠٠

٤/٢. المبحث الرابع

العمليات النقدية في المنشآت الزراعية.

يستهدف هذا المبحث توضيح المعالجة المحاسبية للعمليات النقدية في المنشآت الزراعية، وذلك من خلال التركيز علي:

أ- المعالجة المحاسبية للعمليات النقدية التي تتم عن طريق خزينة المنشأة الزراعية.

ب- المعالجة المحاسبية للعمليات النقدية التي تتم عن طريق البنك من خلال الحساب الجاري للمنشأة الزراعية.

١/٤/٢ المعالجة المحاسبية للعمليات النقدية التي تتم عن طريق خزينة المنشأة الزراعية:

تقوم منشآت الأعمال بصفة عامه والمنشآت الزراعية بصفة خاصة بالعديد من العمليات النقدية، بعض هذه العمليات قد تتم عن طريق خزينة المنشأة وبعضها قد تتم عن طريق البنك.

وفيما يتعلق بالعمليات النقدية التي تتم عن طريق الخزينة، تقضي قواعد المديونية والدائنية بجعل حساب الخزينة مدينا بأي مقبوضات، أو متحصلات ترد للخزينة وفي المقابل يجعل حساب الخزينة دائنا بأي مدفوعات تسدد من الخزينة.

حالة عملية رقم (١):

باعت منشأة البدري الزراعية بضاعة(أرز) بمبلغ ١٠٠٠٠ ج نقداً، والمطلوب: قيد اليومية في هذه الحالة.

الحل:

١٠٠٠٠ من حـ / الخزينة

١٠٠٠٠ إلي حـ / المبيعات

حالة عملية رقم (٢):

قامت منشأة المنشاوي الزراعية بشراء بضاعة(بذور) بمبلغ٥٠٠٠ج نقداً، كما دفعت مصروف ايجار ٢٠٠٠ج نقداً. و**المطلوب:** قيد اليومية في هذه الحالة.

الحل:

من مذكورين

٥٠٠٠ حـ/ المشتريات

١٠٠٠حـ/ مصروف الإيجار

٦٠٠٠ إلي حـ/ الخزينة

٢/٤/٢ المعالجة المحاسبية للعمليات النقدية التي تتم عن طريق البنك من خلال الحساب الجاري للمنشأة الزراعية:

تتم معظم العمليات النقدية لمنشآت الأعمال بصفة عامة عن طريق البنك من خلال فتح حساب جاري بأسم المنشأة طرف البنك، وبمقتضي هذا الحساب الجاري يكون للمنشأة حرية الايداع فيه أو السحب منه وقتما تشاء، ويتم الإيداع عادة عن طريق قيام العميل باسايفاء نموذج قسيمة الإيدلع، توضح به المبالغ التي يريد العميل إيداعها، وفور استلام هذه المبالغ من قبل البنك يحصل العميل علي قسيمة ايداع بقيد، ويتم إضافة المبلغ لحسابه الجاري، وبالطبع تؤدي هذه العمليات إلي زيادة رصيد الحساب الجاري للمنشأة طرف البنك زمن ثم يجعل حساب البنك مديناً بها. أما عمليات السحب من الحساب الجاري فغالباً ما تتم عن طريق البنك، حيث يسلم البنك العميل دفتر شيكات بمجرد إتمام إجراءات فتح الحساب.

هذا، يمكن توضيح المعالجه المحاسبية للشيكات في دفاتر المنشآت الزراعية وذلك وفقا لما إذا كانت هذه الشيكات صادرة من المنشأة أم واردة إليها.

اولاً: الشيكات الصادرة:

وهي تتمثل في الشيكات التي تقوم المنشأة الزراعية بتحريرها لصالح أحد الموردين أوالدائنين، وعندإصدار الشيكات يجب التفرقة بين حالتين هما: **الحالة الأولي: اصدار شيك يستحق يوم تحريره؛ وفي هذه الحالة يجعل** حساب البنك طرف دائن فى نفس يوم تحرير الشيك.

حالة عملية رقم (٣):

فى ٤/٩ اشترت منشأة "الفيروز" الزراعية بضاعة(حبوب زراعية) من منشأة العبور بمبلغ ٣٥٠٠٠ج سددت ١٥٠٠٠ج بشيك والباقى على الحساب. المطلوب قيد اليومية لاثبات هذه العملية.

الحـل:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٥٠٠٠		من حـ/ المشتريات	
		الى مذكورين	٤/٩
	١٥٠٠٠	حـ/ البنك	
	٢٠٠٠٠	حـ/ الدائنين(منشأة العبور)	

الحالة الثانية: اصدار شيك يستحق بعد عدة ايام من تاريخ تحريره؛ وفي هذه الحالة يتم توسيط حساب الشيكات برسم السداد يجعل دائناً يوم حدوث العملية، كما يجعل مديناً عند سداده من قبل البنك.

حالة عملية رقم (٤):

فى ٤/١٥ اشترت منشأة "عبد العاطي" الزراعية آلات زراعية بمبلغ ١٨٠٠٠ج وقد تم تحرير شيك بالمبلغ يستحق السداد فى ٤/٢٥.

الحـل:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
١٨٠٠٠		من حـ/ الاثاث	
	١٨٠٠٠	الى حـ/ شيكات برسم السداد	٤/١٥
١٨٠٠٠		من حـ/ شيكات برسم السداد	
	١٨٠٠٠	الى حـ/ البنك	٤/٢٥

في هذا السياق، تجدرالإشارة إلي أنه فى بعض الاحيان قد يرفض البنك دفع قيمة الشيك المسحوب عليه لاسباب متعدده منها:

أ- عدم كفاية رصيد الساحب.

ب- عدم مطابقة توقيع الساحب مقارنة بتوقيعه لدى البنك.

ت- وجود اخطاء شكلية فى الشيك.

وفى حالة رفض لشيك الصادر من المنشأة الزراعية لأي سبب من الأسباب السابقة أو غيرها لابد من قيام المنشأة الزاعية بإثبات هذا الرفض وذلك بإجراء قيد يومية يجعل فيه البنك طرفاً مديناً والموردون أو الدائنون طرفاً دائناً.

ثانياً: الشيكات الواردة:

هي تلك الشيكات التي يحررها العملاء أو المدينون لصالح المنشأة الزراعية سداداً لمبيعات أوخدمات قدمتها المنشأة لهم، وعندما ترد للمنشأة شيكات فإن المعالجة المحاسبية تعتمد علي الطريقة التي تتصرف بها المنشأة الزراعية في هذه الشيكات، حيث قد تقوم المنشأة الزراعية بما يلي:

١. تحصيل الشيكات وايداع قيمتها فى الخزينة او البنك:

فى مثل هذه الحالة يكون قيد اليوميةللازم لإثبات ذلك يكون:

×× من حـ/ الخزينة (او البنك)

×× الى حـ/ المبيعات /او المدينين/ او ....

حالة عملية رقم (٥):

- فى ٣/٨ باعت منشأة "آل يعقوب" الزراعية" بضاعة (أسمدة ومبيدات) الى محلات النور لتجارة الجملة بمبلغ ١٢٠٠٠ج بشيك وفى نفس اليوم قامت المنشأة بتحصيل الشيك وايداع المبلغ بالخزينة.
- فى ٤/٩ استلمت المنشأة شيك بمبلغ ١٦٠٠٠ج من احد عملائها وقد قامت بتحصل الشيك وايداعه بالحساب الجارى للمنشأة طرف بنك مصر.

المطلوب: قيود اليومية لاثبات ما سبق.

الحـل:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
١٢٠٠٠		من حـ/ الخزينة	٣/٨
	١٢٠٠٠	الى حـ/ المبيعات	
١٦٠٠٠		من حـ/ البنك	٤/٩
	١٦٠٠٠	الى حـ/ المدينين	

٢. الاحتفاظ بالشيكات فى خزينة المنشأة: وفى هذه الحالة يتم اجراء القيود التالية:

أ- **فى تاريخ الحصول على الشيك:**

×× من حـ/ الشيكات الوارده

×× الى حـ/ المبيعات/ او المدينن/ او ...

ب- فى تاريخ التحصيل:

×× من حـ/ الخزينة او البنك

×× الى حـ/ الشيكات الوارده

حالة عملية رقم (٦):

فى ١٠/١٨ باعت منشأة "عبد الحفيظ" الزراعية بضاعة (ذره صفراء)الى محلات الايمان لتجارة الجملة بمبلغ ٨٠٠٠ج بشيك وقد قامت المنشأة بإيداع هذا الشيك بالخزينة.

فى ١٠/٢٢ تم تحصيل الشيك واضيف الصافي للحساب الجاري للمنشأة بعد خصم عمولة تحصيل ٥٠ج.

المطلوب: قيود اليومية لاثبات ما سبق.

الحـل:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٨٠٠٠		من حـ/ الشيكات الوارده	
	٨٠٠٠	الى حـ/ المبيعات	١٠/١٨
		من مذكورين	
٧٩٥٠		حـ/ البنك	١٠/٢٢
٥٠		حـ/ عمولة تحصيل	
	٨٠٠٠	الى حـ/ الشيكات الوارده	

ملحوظة : بافتراض فى المثال السابق انه فى تاريخ التحصيل تم رفض الشيك ولم يسدده البنك، فإنه يتم إجراء القيد التالى:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٨٠٠٠		من حـ/ االمدينين(محلات الايمان)	١٠/٢٢
	٨٠٠٠	الى حـ/ الشيكات الوارده	

٣. **ارسال الشيكات للبنك لتحصيلها:** فى هذه الحالة تجرى القيود التالية:

أ- **فى تاريخ الحصول على الشيك وارساله للبنك:**

×× من حـ/ شيكات برسم التحصيل

×× الى حـ/ المبيعات/ او المدينين/ او...

ب-**فى تاريخ التحصيل:**

من مذكورين

×× حـ/ البنك

×× حـ/ عمولة تحصيل

×× الى حـ/ شيكات برسم التحصيل

٤. **تظهير الشيك:**

يقصد به قيام المنشأة (المستفيد الاول) بالتوقيع على ظهر الشيك لصالح شخص اخر (المستفيد الثانى) وذلك سداداً لمبلغ مستحق لهذا الشخص طرف المنشأة، ويتم اجراء القيد التالى:

×× من حـ/ المشتريات/ او الاثاث/ او ...

×× الى حـ/ الشيكات الوارده

حالة عملية رقم (٧):

فى ٩/٧ باعت منشأة عبد الرؤوف بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ج الى محلات السلام بشيك اودع فى خزينة المنشأة.

فى ٩/١٩ تم شراء اثاث من معارض السرور بمبلغ ٢٠٠٠٠ج، وقد قامت المنشأة بتظهير الشيك السابق وسدادا الباقى نقدا.

المطلوب: قيود اليومية لاثبات ما سبق.

الحـل

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٩/٧	من حـ/ الشيكات الوارده		١٥٠٠٠
	الى حـ/ المبيعات	١٥٠٠٠	
٩/١٩	من حـ/ الاثاث		٢٠٠٠٠
	الى مذكورين		
	حـ/ الشيكات الوارده	١٥٠٠٠	
	حـ/ الخزينة	٥٠٠٠	

ملحوظة: فى حالة رفض الشيك، يرجع المستفيد الثانى (المظهر له الشيك) الى المنشأة التى تقوم بسدادا المبلغ له اما نقدا او بتحرير شيك، ويجرى القيد التالى:

×× من حـ/ المدينين

×× الى حـ/ الخزينة او البنك

حالة عملية رقم (٨):

فى ٧/١٧ باعت منشأة "عبد الحافظ " الزراعية بضاعة(أرز) الى محلات الاخلاص لتجارة الجملة بمبلغ ١٧٠٠٠ج بشيك ارسل للبنك للتحصيل.

فى ٧/٢٠ ورد اشعار من البنك يفيد تحصيل الشيك واضافته للحساب الجارى للمنشأة بعد خصم عمولة قيمتها ٣٠ج.

المطلوب: قيود اليومية لاثبات ما سبق.

الحـل:

مدين	دائن	بيـــــــــان	تاريخ
١٧٠٠٠		من حـ/ شيكات برسم التحصيل	
	١٧٠٠٠	الى حـ/ المبيعات	٧/١٧
		من مذكورين	
١٦٩٧٠		حـ/ البنك	٧/٢٠
٣٠		حـ/ عمولة تحصيل	
	١٧٠٠٠	الى حـ/ شيكات برسم التحصيل	

حالة عملية رقم (٩):

فيما يلي العمليات التي تمت في منشآه "الأعراف" الزراعية خلال شهر أكتوبر عام ٢٠١٩:

١- في يوم ١٠/١باعت المنشأة بضاعة إلي محلات الهدي لتجارة الجملة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج نقداً.

٢- في يوم ١٠/٣ تم شراء سيارات بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج وتم سداد المبلغ نقداً.

٣- في يوم ١٠/٤ قام صاحب المنشأة بسحب مبلغ ٣٥٠٠٠ج من الخزينة لسداد الرسوم الدراسية لابنته في الجامعة.

٤- في يوم ١٠/٥ تم سداد أجور ومرتبات بمبلغ ٥٠٠٠٠ج ومصروفات الكهرباء والمياه بمبلغ ٢٥٠٠٠ج نقدا.

٥- في يوم ١٠/٧ قام صاحب المنشأة بإيداع ١٢٠٠٠٠ج في خزينة المنشأة لزيادة رأس المال.

٦- في يوم ١٠/٨ أشترت المنشأة سيارات بملبغ ١٥٠٠٠٠ من معرض سيارات "الشريف" بشيك.

٧- في يوم ١٠/٩ اشترت المنشأة بضاعة من منشأة "النور" الزراعية بمبلغ ٧٠٠٠٠ج، وقد تم تحرير شيك بالمبلغ يستحق السداد فى ١٠/١٣.

٨- في يوم ١٠/١٣ قام البنك بسداد الشيكات المقدمة من منشأة "النور" الزراعية.

٩- في يوم ١٠/١٤ قامت المنشأة ببيع بضاعة إلي محلات الفتح لتجارة الجملة بمبلغ١٧٠٠٠٠ج بشيك، وفي نفس اليوم قامت المحلات بتحصيل ثمن الشيك وايداعه في الخزينة.

١٠-في يوم ١٠/١٦ قامت المنشأة ببيع بضاعة إلي محلات الهدي لتجارة الجملة بمبلغ ٨٠٠٠٠ج بشيك وقامت المنشأة بتحصيل الشيك وايداعه بالحساب الجاري للمنشأة طرف البنك الأهلي.

١١- في يوم ١٠/١٨ باعت المنشأة بضاعة إلى محلات الشافعي لتجارة الجملة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ج بشيك، وقد قامت المنشأة بإيداع هذا الشيك بالخزينة.

١٢-في يوم ١٠/٢٠ تم تحصيل الشيك الوارد من محلات الشافعي لتجارة الجملة وأضيف الصافي للحساب الجاري للمحلات بالبنك بعد خصم عمولةتحصيل ١٠٠ج.

١٣- في يوم ١٠/٢١ باعت المنشأة بضاعة إلى محلات الوادي لتجارة الجملة بمبلغ ٤٠٠٠٠ ج بشيك أرسل إلى البنك للتحصيل.

١٤- في يوم ١٠/٢٢ ورد إشعار من البنك يفيد تحصيل الشيك الوارد من محلات الوادي، وإضافته للحساب الجاري للمنشأة بعد خصم عمولة تحصيلها قيمتها ١٠٠ جنيه.

١٥- في يوم ١٠/٢٤ باعت المنشأة بضاعة إلى محلات النجار بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج بشيك أرسل إلى البنك للتحصيل.

١٦-في يوم ١٠/٢٥ ورد إشعار من البنك يفيد برفض الشيك الوارد من محلات النجار.

١٧- في يوم ١٠/٢٦ باعت المنشأة بضاعة لمحلات التقوى لتجارة الجملة بمبلغ ٩٠٠٠٠ج بشيك أودعته في الخزينة.

١٨-في يوم ١٠/٢٧ قامت المنشأة بشراء أثاث لتأثيث مكتب الإدارة بمبلغ ١٨٠٠٠ج من محلات العالمية للأثاث على الحساب.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة بدفتر اليومية منشآه "الأعراف" الزراعية.

الحـــــــــل:

التاريخ	رقم العملية	بيان	دائن جنيه	مدين جنيه
١٠/١	١	من ح/الخزينة		١٠٠٠٠٠
		إلي ح/المبيعات	١٠٠٠٠٠	
١٠/٣	٢	من ح/ السيارات		٢٠٠٠٠٠
		إلي ح/الخزينة	٢٠٠٠٠٠	
١٠/٤	٣	من ح/المسحوبات الشخصية		٣٥٠٠٠
		إلي ح/الخزينة	٣٥٠٠٠	
١٠/٥	٤	من مذكورين:		
		ح/أجور ومرتبات		٥٠٠٠٠
		ح/م.كهرباء ومياه		٢٥٠٠٠
		إلي ح/الخزينة	٧٥٠٠٠	
١٠/٧	٥	من ح/ الخزينة		١٢٠٠٠٠
		إلي ح/ رأس المال	١٢٠٠٠٠	
١٠/٨	٦	من ح/ السيارات		١٥٠٠٠٠
		إلي ح/ البنك	١٥٠٠٠٠	
١٠/٩	٧	من ح/المشتريات		٧٠٠٠٠
		إلي ح/شيكات برسم السداد	٧٠٠٠٠	
١٠/١٣	٨	من ح/ شيكات برسم السداد		٧٠٠٠٠
		إلي ح/البنك	٧٠٠٠٠	
١٠/١٤	٩	من ح/الخزينة		١٧٠٠٠٠
		إلي ح/المبيعات	١٧٠٠٠٠	
١٠/١٦	١٠	من ح/البنك		٨٠٠٠٠
		إلي ح/المبيعات	٨٠٠٠٠	
١٠/١٨	١١	من ح/ شيكات بالخزينة		١٦٠٠٠٠
		إلي ح/ المبيعات	١٦٠٠٠٠	
١٠/٢٠	١٢	من مذكورين		
		ح/ البنك		١٥٩٩٠٠
١٠/٢١		ح/ عمولة تحصيل		١٠٠
		إلي ح/ شيكات بالخزينة	١٦٠٠٠٠	

٤٠٠٠٠		من حـ/ شيكات برسم التحصيل	١٣	١٠/٢٢
	٤٠٠٠٠	إلي حـ/ المبيعات		
		من مذكورين:	١٤	
٣٩٩٠٠		حـ/ البنك		
١٠٠		حـ/ عمولة التحصيل		١٠/٢٤
	٤٠٠٠٠	إلي حـ/ شيكات برسم التحصيل		
٦٠٠٠٠		من حـ/ شيكات برسم التحصيل	١٥	١٠/٢٥
	٦٠٠٠٠	إلي حـ/ المبيعات		
٦٠٠٠٠		من حـ/ محلات النجار	١٦	١٠/٢٦
	٦٠٠٠٠	إلي حـ/ شيكات برسم التحصيل		
٩٠٠٠٠		من حـ/شيكات بالخزينة	١٧	١٠/٢٧
	٩٠٠٠٠	إلي حـ/ المبيعات		
١٨٠٠٠		من حـ/ الأثاث	١٨	١٠/٢٨
	١٨٠٠٠	إلي حـ/محلات العالمية		
١٨٠٠٠		من حـ/ محلات العالمية	١٩	١٠/٢٩
	١٨٠٠٠	إلي حـ/ شيكات بالخزينة		
		لا تجري قيود	٢٠	١٠/٢٩
١٨٠٠٠		من حـ/ محلات الهدي	٢١	
	١٨٠٠٠	إلي حـ/ محلات العالمية		

٥/٢ ملخص الفصل

استهدف هذا الفصل تعريف الطالب بأسس الاعتراف والقياس المحاسبي بالعمليات التي تتم في المنشآت الزراعية، ولتحقيق الهدف من هذا الفصل فقد تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، تناول **المبحث الأول النظام المحاسبي في المنشآت الزراعية،** وذلك من خلال إلقاء الضوء علي عنصرين أساسيين؛ الأول: **نظام المحاسبة المالية ومقوماته؛** واتضح من خلال دراسة وتحليل هذا العنصر ما يلي:

أ- إنه يمكن تعريف النظام بصفة عامة بأنه مجموعة من الاجزاء والعناصر(الانظمة الفرعية) التي تترابط معا وتعمل وفق إجراءات وقواعد محددة بغية تحقيق هدف معين أو مجموعة من الاهداف.

ب- إنه يمكن النظر لأي نظام علي أنه يتكون من مجموعة من العناصر الأساسية والتي يُطلق عليها مكونات النظام، والتي تتمثل في المدخلات، وعمليات التشغيل، المخرجات، التغذية العكسية.

ت- إن نجاح أي نظام في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية يتوقف في جزء كبير منه علي توافر مجموعة من الخصائص الأساسية؛ والتي من أهمها: (١) اقتصادية التشغيل، (٢) بساطة الهيكل، (٣) المرونة، (٤)الملاءمة،(٥) أن يسهل عملية التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة (٦) أن يتضمن نظام المعلومات المحاسبية نظام مراقبة وتدقيق داخلي وخارجي.

ث- تتمثل مقومات نظام المحاسبة المالية بصفة عامة في المقومات الأساسية المتمثلة في المجموعة المستندية، والمجموعة الدفترية، ومجموعة التقارير والقوائم المالية.

أما العنصر الثاني فقد تناول **نظام محاسبة التكاليف ومقوماته؛** واتضح من خلال دراسة وتحليل هذا العنصر ما يلي:

أ- يعرف نظام محاسبة التكاليف في المنشأة الزراعية بأنه مجموعة من الاجزاء والعناصر(الانظمة الفرعية) التي تترابط معا وتعمل وفق إجراءات وقواعد محددة من خلال ممارسة مجموعة من الأنشطة (حصر وتبويب وتوزيع) أنواع التكاليف التي تنشأ فعلاً والتي ستنشأ (تكاليف تخطيطية أو معيارية) خلال فترة معينة)، وذلك بغية تحقيق هدف معين أو مجموعة من الاهداف.

ب- إن نظام محاسبة التكاليف في المنشأة الزراعية يهدف لتحقيق هدف رئيس وهو توفير البيانات والمعلومات التي تُرشد الإدارة في أداء وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات. ويتفرع من هذا الهدف الرئيس مجموعة من الأهداف الفرعية وهي:

- تحديد تكلفة النشاط.
- توفير البيانات والمعمومات اللازمة للتخطيط.
- توفير البيانات والمعمومات اللازمة لمرقابة.
- توفير البيانات والمعمومات اللازمة لتخاذ القرارات.

ت- لكي يحقق نظام محاسبة التكاليف في المنشأة الزراعية أهدافه السابق الإشارة إليها بكفاءة وفعالية فإنه يجب أن يقوم بأداء عدة وظائف وهي: (١)الوظيفية التسجيلية،(٢) الوظيفية التحليلية، (٣) الوظيفة الرقابية،(٤) الوظيفة الإخبارية،(٥) الوظيفة التحفيزية.

ث- تتمثل مقومات نظام محاسبة التكاليف المطبق في المنشأة الزراعية بصفة عامة في المقومات الأساسية التالية:

- دليل مراكز التكاليف.
- دليل عناصر التكاليف.
- دليل وحدات التكلفة أو النشاط (دليل المنتجات).
- المجموعة المستندية.
- المجموعة الدفترية.
- تقارير وقوائم التكاليف.

ج- يتمثل التركيز الأساسي في نظام المحاسبة المالية علي دراسة العلاقات المالية بين المنشأة والغير، أي الاهتمام بخدمة الأطراف الخارجية من عملاء وموردون ومستثمرين حاليين ومرتقبين. أما نظام معلومات التكاليف فإنه يهتم ليس فقط بالقيم المالية للموارد الاقتصادية المستنفذة في أداء أنشطة المنشأة بل ويهتم أيضاً في نفس الوقت بالكميات المستخدمة من هذه الموارد في سبيل إتمام تلك الأنشطة، كما أنه يعمل علي توفير المعلومات اللازمة لخدمة الأطراف الداخلية أساسا(الإدارة) والأطراف الخارجية من خلال ما يقدمه من بيانات للمحاسبة المالية.

ح- علي الرغم من اختلاف أهداف نظام محاسبة التكاليف عن أهداف نظام المحاسبة المالية في في المنشآت الزراعية، إلا أن كلاهما يعتبر نظاما فرعيا من نظام

المعلومات الإداري بالمنشأة، وهذا يشير إلي أنهما نظامان متكاملان ولا يغني أحدهما عن الأخر، وأنهما تربطهما علاقات تداخل وتكامل بما يعمل في النهاية علي تحقيق أهداف النظام المحاسبي بالمنشأة، وهذا يعني ضرورة تواجد النظامين معا.

خ- يضاف إلي ما سبق أهمية مطابقة البيانات والمعلومات الإجمالية كما تظهر في سجلات المحاسبة المالية مع تحليلاتها وتفصيلاتها في سجلات نظام التكاليف، بما يخدم هدف مراجعة الإجراءات المحاسبة التي تمت في كلا النظامين، والتحقق من سلامة النتائج المستخرجة.

هذا، وقد تناول **المبحث الثاني العمليات الرأسمالية في المنشآت الزراعية؛** وذلك بهدف توضيح المعالجة المحاسبية للعمليات الرأسمالية في المنشآت الزراعية. وقد تم توضيح المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأصول الثابتة في المنشآت الزراعية، وذلك بالتركيز علي ثلاث عمليات أساسية وهي:

١. عمليات اقتناء الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية.
٢. النفقات التالية لاقتناء الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية.
٣. بيع الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية.

بينما تناول المبحث الثالث العمليات الإيرادية في المنشآت الزراعية، وذلك بهدف توضيح المعالجة المحاسبية للعمليات الإيرادية في المنشآت الزراعية، وذلك من خلال التركيز علي المعالجة المحاسبية للعمليات الإيرادية المتعلقة بإيرادات المبيعات التي تتم في المنشأة الزراعية، وذلك من خلال التركيز علي عمليات البيع وما يرتبط بها من مردودات ومسموحات، ومصروفات البيع، وأنواع الخصم المرتبطه بعمليات البيع.

أما المبحث الرابع فقد تناول العمليات النقدية في المنشآت الزراعية، وذلك بهدف توضيح المعالجة المحاسبية للعمليات النقدية في المنشآت الزراعية، وذلك من خلال التركيز علي:

- المعالجة المحاسبية للعمليات النقدية التي تتم عن طريق خزينة المنشأة الزراعية.
- المعالجة المحاسبية للعمليات النقدية التي تتم عن طريق البنك من خلال الحساب الجاري للمنشأة الزراعية.

٦/٢ أسئلة وتدريبات

السؤال الأول: (عبارات نظري) حدد الاجابة الصحيحة من بين الإجابات المتعددة لكل عبارة من العبارات التالية:

١. يعرف ..... بأنه مجموعة من الاجزاء والعناصر(الانظمة الفرعية) التي تترابط معا وتعمل وفق إجراءات وقواعد محددة بغية تحقيق هدف معين أو مجموعة من الاهداف.

A. دليل الحسابات.

B. المدخلات.

C. النظام.

D. المخرجات.

٢. تعد..... نقطة بداية عمل النظام، وتتمثل بالاحتياجات الأساسية (الأولية) اللازمة لعمل النظام، وقد تأخذ شكل أرقام مجردة أو أشكال ورسوم تعبر عن حالة أو حالات معينة، وقد تكون بصيغة وصفية.

A. دليل الحسابات.

B. المدخلات.

C. النظام.

D. المخرجات.

٣. تتمثل..... في كافة الأنشطة والأعمال التى يتم من خلالها تحويل المدخلات " البيانات " إلى مخرجات " معلومات " محاسبية ملاءمة للأطراف المستفيدة منها.

A. العمليات التشغيلية.

B. المدخلات.

C. النظام.

D. المخرجات.

٤. تتمثل ..... في إنتاج مختلف أنواع المعلومات المالية التي تخرج في صورة تقارير وقوائم مالية.

A. العمليات التشغيلية.

B. المدخلات.

C. النظام.

D. المخرجات.

٥. تتمثل..... في عملية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم عناصر النظام السابقة (المدخلات، العمليات التشغيلية، المخرجات) والتأكد من مدى دقتها وقدرته علي تحقيق أهدافها.

A. العمليات التشغيلية.
B. المدخلات.
C. التغذية العكسية.
D. المخرجات.

٦. تمثل..... أولى مقومات النظام المحاسبي في أي وحدة اقتصادية والأساس المهم في عمل النظام.

A. المجموعة المستندية.
B. المجموعة دفترية.
C. مجموعة التقارير والقوائم المالية.
D. دليل الحسابات.

٧. تتمثل.....في المستندات التي يتم إعدادها داخل المؤسسة.

A. المستندات الداخلية.
B. المستندات الخارجية.
C. المستندات الثبوتية.
D. المستندات الخاصة بالقيد المحاسبي.

٨. تتمثل .....في المستندات التي تعد في مختلف أقسام ووحدات المؤسسة حسب الحاجة وطبيعة العمليات أو التي ترد من الخارج.

A. المستندات الداخلية.
B. المستندات الخارجية.
C. المستندات الثبوتية.
D. المستندات الخاصة بالقيد المحاسبي.

٩. يتضمن دفتر..... كافة المراسلات الواردة للمؤسسة والصادرة عنها لتسهيل الرجوع إلى أوليات كل موضوع أو عملية ولأجل الرقابة.

A. اليومية.
B. الاستاذ.
C. المراسلات.
D. الجرد والميزانية.

١٠. تعد..... بيان بممتلكات المنشأة الزراعية والتزاماتها فى لحظة معينة وتحتوى على معلومات عن الأصول الثابتة، والمتداولة، وغيرها من الأصول الأخرى، بالإضافة إلى معلومات عن الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل وحقوق الملكية.

A. قائمة المركز المالى(الميزانية).
B. قائمة الدخل.
C. قائمة التدفقات النقدية.
D. قائمة التغير فى حقوق الملكية.

١١. تعد.....بيان بنتيجة العمليات التى قامت بها المنشأة الزراعية خلال فترة معينة، وتشتمل على معلومات عن إيراد المبيعات، وأى إيرادات أخرى، بالإضافة إلى تكلفة المبيعات، وأى مصروفات أخرى رئيسة، أو غير رئيسة، وصافي الدخل(الربح) أو صافي الخسارة عن الفترة المالية من العمليات التى تقوم بها المنشأة الزراعية.

A. قائمة المركز المالى(الميزانية).

B. قائمة الدخل.

C. قائمة التدفقات النقدية.

D. قائمة التغير فى حقوق الملكية.

١٢. تهدف قائمة..... إلى بيان وتوضيح الأرباح التى تمت خلال السنة المالية والتغيرات التى حدثت عليها، بالإضافة إلى بيان الربح من السنوات السابقة، والتوزيعات، والتحويلات التى تمت عن فترة معينة .

A. قائمة المركز المالى(الميزانية).

B. قائمة الدخل.

C. قائمة التدفقات النقدية.

D. قائمة التغير فى حقوق الملكية.

١٤. تعتبر.....جزءًا لا يتجزأ من القوائم المالية، وهى تحتوى على معلومات، بالإضافة إلى ما تم عرضه فى القوائم المالية.

A. الإيضاحات المتممة.

B. قائمة الدخل.

C. قائمة التدفقات النقدية.

D. قائمة التغير فى حقوق الملكية.

١٥. يتضمن تقرير.....معلومات عامة عن المنشأة الزراعية، وأنشطتها الرئيسة، وأهدافها، ومركزها المالي والتسويقي، كما يتضمن معلومات عن الإنتاج، ودرجة نمو المبيعات، والأرباح.

A. مجلس الإدارة.

B. الإدارة التنفيذية.

C. مراجع الحسابات.

D. الإدارة الوسطي.

السؤال الثاني: (تدريبات عملية ونظرية) ظلل الفقرة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية:

١- المصروفات الرأسمالية:

A	تهدف إلى زيادة عمر الأصل	B	تحمل على تكلفة الأصل	C	تهدف إلى زيادة القدرة الإنتاجية للأصل	D	كل ما سبق

٢- المصروفات الايرادية:

A	تهدف الى المحافظة على المستوى الحالى لأداء الاصل	B	تحمل على الفترة التي انفقت خلالها	C	A و B صحيحتان	D	لا شيء مما سبق

٣- تتمثل تكلفة الأصل الثابت فى:

A	ثمن شراء الأصل	B	ثمن شراء الأصل مضاف إليه كل المصروفات اللازمة لجعل الأصل صالح للإستخدام	C	ثمن شراء الأصل مطروح منه كل المصروفات اللازمة لجعل الأصل صالح للإستخدام	D	لا شيء مما سبق

٤- قامت منشأة "المنشاوي" الزراعية باستيراد الآت بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ج وسددت القيمة بشيك، وبلغت الرسوم الجمركية ١٤٠٠٠ج ، ومصاريف النقل والشحن ٤٠٠٠ج، مصاريف التركيب وتجارب بدء التشغيل ٢٠٠٠ج، ومصاريف تشغيلها خلال العام ٥٠٠٠ج. وقد سددت المنشأة جميع هذه المصروفات نقدا، فى ضوء ما سبق تتمثل تكلفة الألات الواجب تسجيلها في الدفاتر:

A	٣٠٥٠٠٠ج	B	٣٠٠٠٠٠ج	C	٢٨٠٠٠٠ج	D	لا شيء مما سبق

- بناءً على الفقرة السابقة، فإن قيد اليومية اللازم لإثبات شراء الألات يكون:

A	٣٠٠٠٠٠من حـ/الالات إلى مذكورين ٢٨٠٠٠٠ حـ/ البنك ٢٠٠٠٠ حـ/ الخزينة	B	٣٠٥٠٠٠من حـ/الالات إلى مذكورين ٢٨٠٠٠٠ حـ/ البنك ٢٥٠٠٠ حـ/ الخزينة	C	من مذكورين ٢٨٠٠٠٠ حـ/ الالات ٢٥٠٠٠ حـ/ م. شراء الالات إلى مذكورين ٢٨٠٠٠٠ حـ/ البنك ٢٥٠٠٠ حـ/ الخزينة	D	لا شيء مما سبق

٥-بلغ ثمن شراء الآلات المستوردة من الخارج ١٠٠٠٠٠ج سددت بشيك، وبلغت المصروفات المتعلقة بتلك الآلات كما يلي: ٢٠٠٠٠ج مصاريف شحن ونقل وتأمين، ٣٠٠٠٠ج رسوم جمركية، ٥٠٠٠ج مصاريف تجهيز موقع الآلات، ١٥٠٠٠ج مصاريف تجارب بدء التشغيل، ١٠٠٠٠ج مصاريف صيانة دورية، ٦٠٠٠ج مصاريف وقود تشغيل الآلات. في ضوء ما سبق تكون تكلفة الآلات الواجب تسجيلها فى الدفاتر:

A	١٨٦٠٠٠ج	B	١٨٠٠٠٠ج	C	١٧٠٠٠٠ج	D	لا شيء مما سبق

٦-إذا قامت منشأة "الفيروز" الزراعية ببيع ألات قديمة لديها بمبلغ ٨٠٠٠٠ج نقدا وكانت القيمة الدفترية لهذه الالات ٧٥٠٠٠ج، فإن قيد إثبات ذلك يكون:

A	من مذكورين ٥٠٠٠ حـ/ خسائر بيع الألات ٧٥٠٠٠ حـ/ الالات ٨٠٠٠٠ إلى حـ/ الخزينة	B	٨٠٠٠٠ من حـ/ البنك إلى مذكورين ٧٥٠٠٠ حـ/ الالات ٥٠٠٠ حـ/ أرباح بيع الألات	C	٨٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٨٠٠٠٠ إلى حـ/ الالات	D	لا شيء مما سبق

٧-إذا قامت منشأة "الفيروز" الزراعية ببيع ألات قديمة لديها بمبلغ ٦٠٠٠٠ج بشيك وكانت القيمة الدفترية لهذه الالات ٧٥٠٠٠ج، فإن قيد إثبات ذلك يكون:

A	٦٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٦٠٠٠٠ إلى حـ/الالات	B	٦٠٠٠٠ من حـ/البنك إلى مذكورين ٥٥٠٠٠ حـ/ الالات ٥٠٠٠ حـ/ أرباح بيع الألات	C	من مذكورين ١٥٠٠٠ حـ/ خسائر بيع الألات ٦٠٠٠٠ حـ/ البنك ٧٥٠٠٠ إلى حـ/ الالات	D	لا شيء مما سبق

٨-قامت منشأة "الوادي الجديد" الزراعية بعمل عمره لاحدى السيارات التي تمتلكها تكلفت ٢٠٠٠٠ج سددت نقدا، كما قامت بعمل صيانة دورية لاحدى السيارات بمبلغ ٢٠٠٠ج نقدا. فإن قيد إثبات المصروفات الرأسمالية يكون:

A	٢٠٠٠٠ من حـ/ م. رأسمالية ٢٠٠٠٠إلى حـ/ الخزينة	B	٢٠٠٠٠ من حـ/ السيارات ٢٠٠٠٠إلى حـ/ الخزينة	C	٢٢٠٠٠ من حـ/ السيارات ٢٢٠٠٠إلى حـ/الخزينة	D	لا شيء مما سبق

٩-قامت منشأة "آل يعقوب" الزراعية بعمل عمره لاحدى السيارات التي تمتلكها تكلفت ٢٠٠٠٠ج سددت نقدا، كما قامت بعمل صيانة دورية لاحدى السيارات بمبلغ ٢٠٠٠ج نقدا. فإن قيد إثبات المصروفات الايرادية يكون:

A	٢٠٠٠٠ من حـ/ م. الصيانة ٢٠٠٠٠إلى حـ/الخزينة	B	٢٠٠٠٠منحـ/السيارات ٢٠٠٠٠إلى حـ/الخزينة	C	٢٠٠٠من حـ/ م. الايرادية ٢٠٠٠إلى حـ/ الخزينة	D	لا شيء مما سبق

١٠- إذا قامت منشأة "آل حامد" الزراعية بعمل عمره شاملة لإحدى سيارتها بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج نقداً، فإن الطرف المدين من قيد إثبات ذلك يكون :

A	١٠٠٠٠٠حـ/مصروفات الصيانة	B	١٠٠٠٠٠ حـ/ الخزينة	C	١٠٠٠٠٠ حـ/ السيارات	D	لا شيء مما سبق

١١- قامت منشأة "الهدي" الزراعية بإنفاق المبالغ التالية بشيكات خلال عام ٢٠١٧: ١٥٠٠٠٠ج عمره شاملة لسيارات المنشأة(منها ٣٠٠٠٠ عمره لسيارة ابن صاحب المنشأة) – ٢٠٠٠٠ج الصيانة الدورية لسيارات المنشأة (منها ٤٠٠٠ج لصيانة سيارة صاحب المنشأة) – ٨٠٠٠ج إعادة طلاء مبانى المنشأة – ٢٠٠٠ج اصلاح أعطال الالات – ١٠٠٠٠٠ج تعلية دور بمبانى المنشأة. فى ضوء ما سبق تكون التكاليف الرأسمالية الواجب تحميلها على أصول الشركة الثابتة خلال عام ٢٠١٧:

A	٢٥٠٠٠٠ج	B	٢٢٠٠٠٠ج	C	٣٠٠٠٠ج	D	لا شيء مما سبق

- فى ضوء الفقرة السابقة فإن المصروفات الإيرادية الواجب تحميلها على عام ٢٠١٧:

A	٣٠٠٠٠ج	B	١٢٦٠٠٠ج	C	٢٦٠٠٠	D	لا شيء مما سبق

١٢- الخصم النقدي:

A- للحصول عليه لابد من السداد فى فترة الخصم	B- يسجل فى دفاتر البائع والمشترى
C- الغرض منه التشجيع على السداد	D- جميع ما سبق

١٣- نسبة التخفيض على الاسعار المعلنة التى يمنحها البائع للمشترى تسمى:

A-خصم الكمية	B-الخصم التجارى	C-الخصم النقدى	D- لا شئ مما سبق

١٤- فى ١/١ قامت منشأة "توشكي" الزراعية بشراء بضاعة على الحساب من منشأة "الوادي الجديد" الزراعية بمبلغ ٥٠٠٠٠ج، وبخصم تجارى ١٠%، فى هذه الحالة يكون قيد اليومية المناسب فى دفاتر منشأة "توشكي" الزراعية:

A	B	C	D
٤٥٠٠٠من حـ/المشتريات ٤٥٠٠٠الى حـ/الدائنين	٤٥٠٠٠ من حـ/ المدينين ٤٥٠٠٠الى حـ/المبيعات	٥٠٠٠٠من حـ/المشتريات ٥٠٠٠٠الى حـ/الدائنين	لا شئ مما سبق

١٥- فى ٥/٥ باعت منشأة "الحمد" الزراعية بضاعة لمنشأة منشأة "توشكي" الزراعية بمبلغ ٥٠٠٠٠ج على الحساب، وكانت شروط الائتمان ٧/١٠ صافى ٣٠. فى هذه الحالة يكون قيد اليومية المناسب لإثبات هذه العملية:

A	B	C	D
من مذكورين ٤٥٠٠٠ حـ/ المدينين ٥٠٠٠حـ/ خصم مسموح به ٥٠٠٠٠الى حـ/ المبيعات	من مذكورين ٤٥٠٠٠ حـ/ المدينين ٥٠٠٠حـ/خصم مكتسب ٥٠٠٠٠الى حـ/المشتريات	٥٠٠٠٠ من حـ/ المدينين ٥٠٠٠٠الى حـ/المبيعات	لا شئ مما سبق

١٦- باعت منشأة "آل يعقوب" الزراعية بضاعة بقيمة ٥٠,٠٠٠ج وحصلت منها ٤٠,٠٠٠ج على حسابها في البنك والباقي على الحساب، فإن قيد اليومية الخاص بتك العملية يكون:

A) من مذكورين ٤٠,٠٠٠ حـ/ المدينون ١٠٠٠٠ حـ/ الخزينة ٥٠٠٠٠ إلى حـ/المبيعات	B) ٥٠٠٠٠ من حـ/ المبيعات إلى مذكورين ٤٠٠٠٠ حـ/ الخزينة ١٠٠٠٠حـ/ المدينون	C) من مذكورين ٤٠٠٠٠ حـ/ الخزينة ١٠٠٠٠ حـ/ المدينون ٥٠٠٠٠إلى حـ/المبيعات	D)لا شئ مما سبق

١٧- اذا اصدرت المنشأة شيك يستحق يوم تحريره فى هذه الحالة:

A)	B)	C)	D)
حـ/ البنك طرف مدين فى نفس يوم تحرير الشيك.	حـ/ البنك طرف دائن فى نفس يوم تحرير الشيك.	لا يتم تسجيل الشيك.	لا شئ مما سبق

١٨- استلمت منشأة "الشرنوبي" الزراعية فى ١/١ شيك من احد عملائها بمبلغ ١٨٠٠٠ج، وقد قامت المنشأة بتحصيل الشيك وايداعه بالحساب الجارى للمنشأة طرف البنك الاهلى، فى هذه الحالة يكون قيد اليومية المناسب لاثبات هذه العملية:

A)	B)	C)	D)
١٨٠٠ من حـ/ البنك ١٨٠٠الى حـ/الدائنين	١٨٠٠٠ من حـ/ البنك ١٨٠٠٠الى حـ/الدائنين	١٨٠٠٠ من حـ/ البنك ١٨٠٠٠الى حـ/المدينين	لا شئ مما سبق

١٩- باعت منشأة "توشكي" الزراعية بضاعة الى محلات الهدى بملغ ٢٠٠٠٠ج بشيك ارسل للبنك للتحصيل، فى هذه الحالة يكون قيد اليومية المناسب لاثبات هذه العملية فى دفاتر محلات الهدى:

A)	B)	C)	D)
٢٠٠٠٠من حـ/ شيكات برسم التحصيل ٢٠٠٠٠الى حـ/ المبيعات	٢٠٠٠٠من حـ/ شيكات بالخزينة ٢٠٠٠٠الى حـ/ المبيعات	٢٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٢٠٠٠٠الى حـ/المبيعات	لا شئ مما سبق

الفصل الثالث

المحاسبة

عن المخزون في المنشآت الزراعية

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١-التعرف على أنواع المخزون الزراعي وأنظمة المخزون.

٢-التعرف علي طرق قياس تكلفة المخزون الزراعي.

عناصر الفصل:

١/٣ مقدمة

٢/٣ المبحث الأول: أنواع المخزون الزراعي.

١/٢/٣ أنواع المخزون الزراعي وفقا لطبيعة النشاط الزراعي.

٢/٢/٣ خصائص المخزون الزراعي.

٣/٣ المبحث الثاني: طرق قياس تكلفة المخزون الزراعي.

١/٣/٣ أنظمة المخزون.

٢/٣/٣ طرق قياس تكلفة المخزون.

٤/٣ ملخص الفصل.

٥/٣ أسئلة وتدريبات.

١/٣ مقدمة:

يتسم المخزون الزراعي بعدة خصائص فريدة تميزه عن غيره من أنواع المخزون الأخرى، ويرجع ذلك لاختلاف طبيعة الأنشطة الزراعية عن غيرها من الأنشطة الأخري، حيث إن المنتج الزراعي قد يمر بمراحل مختلفة خلال فترة حياته متمثلة في النشأة، والنمو، والإنتاج، والإندثار، وتعبر مرحلة النشأة عن إنشاء نباتات، أو حيوانات جديدة، وتعبر مرحلة النمو عن زيادة كمية ونوعية النبات أو الحيوان، ومن المتوقع خلال مرحلة الإنتاج أن ينتج الأصل البيولوجي منتجًا أو نتاجًا زراعيًا، كما تعبر مرحلة الإندثار عن نقص كمي ونوعي للحيوان أو النبات الأصلي، أو الحيوان والنبات الجديد، وهو ما يؤثر على عملية صرف المخزون من المخازن وتحديد تكلفته ويؤثر ايضًا على عملية الجرد الفعلي للمخزون الزراعي.

يهدف هذا الفصل للتعرف على أوجه النشاط الزراعي الذي من خلاله سيتم التعرف على أنواع المخزون الزراعي وخصائصه المختلفة، وأنظمة المخزون، وطرق تحديد تكلفته.

٢/٣ المبحث الأول

أنواع المخزون الزراعي

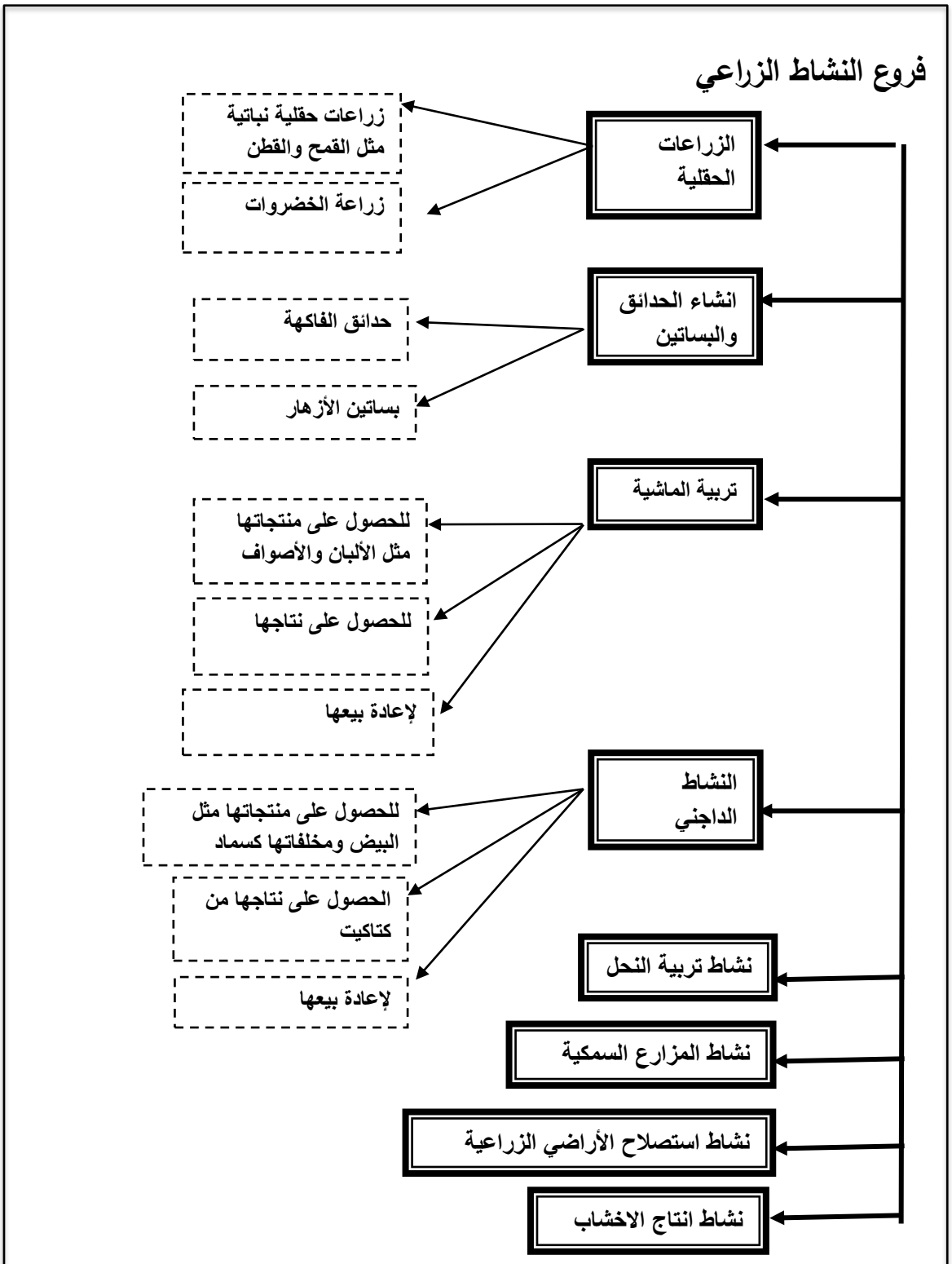
١/٢/٣ أنواع المخزون الزراعي وفقا لطبيعة النشاط الزراعي:

يتسم النشاط الزراعي بالأهمية النسبية في مجال التنمية الإقتصادية، بما تسهم به الأصول البيولوجية– التي يعمل النشاط الزراعي على إدارتها– من منافع اقتصادية هامة على المستوى المحلي والدولي، وقد اتسع النشاط الزراعي ليشمل العديد من الفروع التي قد تتشابك فيما بينها نتيجة ما تفرضه خصائص الأصول البيولوجية.

يعرف النشاط الزراعي بمعناه الضيق بأنه "استغلال وفلاحة الأرض لإنتاج المحصولات النباتية مثل القمح، والقطن، والأرز وخلافه". ولا يقف النشاط الزراعي بمعناه الواسع عند هذا الحد حيث غالبا ما يلحق بالزراعة اعمالا وأنشطة اخرى قد تكون تابعة أو مكملة لها مثل أعمال تربية الماشية، وانتاج الألبان، وتربية الطيور، والدواجن، وأعمال التشجير وغيرها من الأنشطة التي لها منافع اقتصادية.

أما معيار المحاسبي الدولي رقم (٤١)، والمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) فقد عرفا النشاط الزراعي بأنه " إدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية بهدف الوصول إلى منتجات زراعية لأغراض البيع، أو الاستهلاك، أو اجراء عمليات تشغيلية عليها، أو لإنشاء أصول بيولوجية جديدة"

ويضم النشاط الزراعي عدة فروع يمكن تلخيصها في الشكل (١/٣) التالي:



شكل رقم (١/٣)- فروع النشاط الزراعي

وفيما يلي توضيح لخصائص وطبيعة فروع النشاط الزراعي موضحا أنواع المخزون الزراعي الناتج عن كل نشاط زراعي:

١. الزراعات الحقلية:

تنقسم الزراعات الحقلية إلى محاصيل نباتية موسمية، وزراعة الخضروات، ويتوقف ما يزرع من النباتات الزراعية بإحدى المزارع على عدد من الظروف لعل أهمها نوع الأرض وما تصلح له من زراعات، وحالة الجو، وطرق الري السائدة، وغرض المزارع من الإنتاج الزراعي، والدورة الزراعية المتبعة. ويمكن توضيح أمثلة عن أنواع مخزون الزرعات الحقلية كما يلي :

أ- مخزون المحاصيل النباتية المصرية: مثل القمح، الشعير، الذرة، والأرز، الفول.

ب- مخزون الخضروات : مثل الفاصوليا، البسلة، وخلافه، وهناك بعض أنواع الخضروات تزع بين شجيرات القطن، أو تحت أشجار الفاكهة.

٢. الحدائق والبساتين:

تنقسم الزراعات البستانية إلى ثلاثة أنواع كالآتي:

أ- حدائق الفاكهة

ب- نباتات الزينة

جـ- النباتات الطبية والعطرية

حيث قد يتم اقامة مشاتل لحدائق الفاكهة، حيث تخصص قطعة من الأرض بقصد استكثار أصناف معينة من النباتات، وقد تكون المشاتل مخصصة لنوع واحد من الفواكه، أو قد تكون مختلطة بها عدة أصناف من الشتلات، وبعد غرس الأشجار تبدأ في الاثمار بعد فترة من تاريخ غرسها، قد تطول أو تقصر تبعا لنوع الأشجار، وطرق غرسها، ودرجة خصوبة التربة، وطرق العناية بها.

وتمر دورة حياة الحدائق بثلاث مراحل متمثلة في مرحلة الانشاء، مرحلة الازدهار، مرحلة الإندثار.

٣. تربية الماشية:

تختلف أنواع الماشية التي تقتنيها منشآت الأعمال الزراعية من أبقار، وأغنام، وضأن، وإبل، ويمكن تحديد فروع نشاط الماشية طبقاً للهدف الرئيسي من تربية الماشية على النحو التالي:

أ- تربية الماشية بهدف الحصول على انتاجها:

قد تقوم المنشأة الزراعية باقتناء الماشية بقصد تربيتها والاتجار في نتاجها، أو بقصد الاتجار فيها وفي نتاجها وذلك كنشاط رئيس للمنشأة، وإذا ما لجأت المنشأة إلى بيع أحد هذه الأصول (الماشية) كأصل استهلاكي، أو بيع أصوافها وألبانها ومخلفاتها كمنتجات زراعية، فإن هذا البيع يعد نشاطا عارضيا.

ب- تربية الماشية بهدف تسمينها وإعادة بيعها:

قد تقتني الماشية بهدف تسمينها وإعادة بيعها، وبذلك يعد هذا النشاط نشاطًا رئيسياً للمنشأة الزراعية، فإذا ما قررت المنشأة الاحتفاظ ببعضها للحصول على نتاجها، والاتجار فى الانتاج أو بيع أصوافها وألبانها ومخلفاتها فيعد ذلك نشاطا عارضيا للمنشأة.

جـ - تربية الماشية بهدف الحصول على النتاج والمنتجات الزراعية:

قد تقتني المنشأة الزراعية لعض الماشية بغرض الحصول على نتاجها ومنتجاتها، والاتجار فيها لتحقيق الأرباح، وبذلك يعد هذا النشاط نشاطا رئيسياً للمنشأة الزراعية، وإذا ما لجأت المنشأة الزراعية إلى بيع بعض تلك الماشية لعدم قدرة هذا الأصل البيولوجي على الانتاج انتاجا اقتصاديا، فإن بيع ذلك الأصل يعد نشاطا عرضيا.

وتجدر الإشارة إلى أن دورة حياة الماشية تمر بأربعة مراحل تتمثل في مرحلة النشأة، ومرحلة النمو، ومرحلة تمام النضج، ومرحلة الاضمحلال.

٤. النشاط الداجني:

يتميز النشاط الداجني بتعدد منتجاته من دواجن تسمين، وانتاج اللحوم من خلال انتاج الدجاج المذبوح، ومجزءات الدجاج، ودواجن للتربية وانتاج البيض، والأسمدة العضوية والكتاكيت، والاتجار فيها بقصد بيعها، وقد ينتج عن النشاط الداجني عادة منتجات عارضة، فمثلا عند تربية دواجن انتاج اللحوم والأمهات لانتاج بيض التفريخ، ينتج عنها سماد عضوي، ومخلفات تعد بمثابة منتجات عارضة/ ثانوية عن النشاط الرئيسي.

هذا، ومن خصائص هيكل النشاط الداجني في مصر كثرة عدد الوحدات (المزارع) وصغر حجمها، ويترتب على ذلك عدم امكانية الاستفادة من نظام الانتاج الكبير، ولكن يتطلب النشاط الداجني بالضرورة مزارع بمساحات كبيرة لتربية دواجن التسمين، وكتاكيت التسمين، وامهات بيض المائدة.

٥. نشاط تربية النحل:

تقوم المنشأة الزراعية بتربية النحل بقصد الحصول على نتاجها مثل العسل والشمع، إلا أن لتربية النحل فوائد عديدة منها ما هو ناتج عن تلقيح الأزهار، وزيادة إنتاجية المحاصيل الزراعية، ومنها ما هو من منتجات النحل سواء من افرازات الشغالات والغذاء الملكي وسم النحل، أو من نواتج ما تجمعه الشغالات من الرحيق الذي تحوله إلى عسل وغراء النحل (البروبوليس)، ومن فوائد تربية النحل أيضا التجارة في الطرود والملكات التي تشجعها الدولة كمشروعات صغيرة لها مميزات كبيرة، بالاضافة إلى انتاج بعض الأدوية من منتجات النحل حيث تخصصت بعض شركات الأدوية في انتاج الأدوية الطبيعية لعلاج بعض الأمراض بدلا من الأدوية الكيميائية وبناء عليه فقد تخصصت بعض المناحل في انتاج المطلوب لهذه الشركات، وبذلك تتعدد وتتنوع المنتجات الناتجة من تربية النحل ولا تنحصر فقط على انتاج العسل والشمع.

٦. نشاط المزارع السمكية:

تتنوع فروع نشاط المزارع السمكية، حيث تحتوي المزرعة السمكية على عدد من الأحواض بحيث يكون لكل حوض وظيفة معينة، و تتوقف مساحة هذه الأحواض على كمية الإنتاج المراد إنتاجها، فإذا أردنا إنشاء مزرعة سمكية لإنتاج الأسماك ابتداء من التفريخ وحتى التسويق، فيجب أن تحتوي هذه المزرعة على الأحواض التالية:

أ- أحواض الامهات

ب- أحواض التفريخ

جـ- أحواض التحضين لنقل الزريعة اليها

د- أحواض التربية حتى ينمو الأسماك لحجم معين ثم ينتقل لأحواض التسمين

هـ- أحواض التسمين وفيها يتم تسمين الأسماك المستزرعة إلى أن تصل إلى الحجم التسويقي.

و- أحواض البيع وفيها يتم تخزين الأسماك الجاهزة للبيع وهي حية.

وبالتالي تتنوع فروع نشاط المزارع السمكية ما بين التربية بقصد التفريخ والحصول على نتاجها (الزريعة) أو التسمين والاتجار في أجزاء الأسماك، أوالتربية بقصد إعادة بيع الأسماك حية.

٧. نشاط تحسين واستصلاح الأراضي الزراعية:

استصلاح الأراضى هو إصلاح عيب واحد أو أكثر للأرض يعيق الزراعة، و يقلل أنتاجية الأرض، وذلك من خلال الاعتماد على تكنولوجيا زراعة الصحراء فهى الأساليب و الفنون المتبعة فى زراعة البيئة الصحراوية للحصول على أفضل عائد من الزراعة فى هذة البيئة،. وتتنوع فروع ذلك النشاط كما يلي:

أ- بقصد الإنتفاع بها في الزراعة

ب- بقصد إعادة بيعها

جـ- بقصد تأجيرها للغير

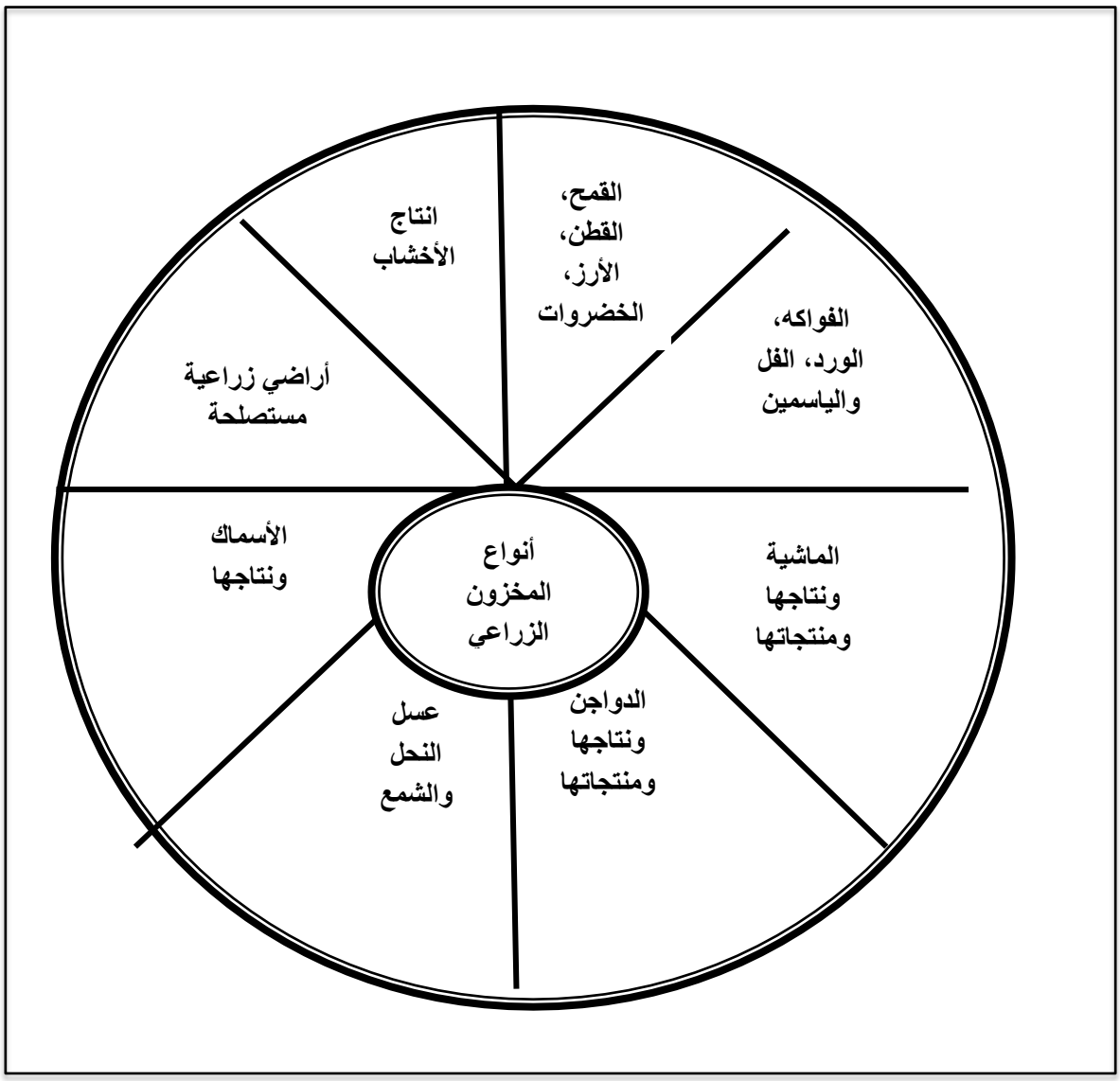
٨. نشاط انتاج الأخشاب:

تقوم بعض المنشآت الزراعية بزراعة أنواع من الأشجار الخشبية لإنتاج الأخشاب، وإعادة بيعها، إلا أن هناك أهمية أخري لإنتاج الأخشاب، فمن خلال التدقيق في هذا النشاط نجد أن الطاقة الخشبية بمثابة الوقود الذي يعتمد عليه تطور الحضارة، واليوم لا تزال الأخشاب أهم مصدر للطاقة المتجددة، إذ توفر أكثر من ٩% من اجمالي امدادات الطاقة الأولية في العالم، حيث يعتمد أكثر من ملياري من سكان العالم على الطاقة الخشبية في الطهي/التدفئة المنزلية بالوقود الخشبي، ومع زيادة الاهتمام بتغيير المناخ وأمن الطاقة، أصبحت الطاقة الخشبية أكثر أهمية، وهو مصدر محايد مناخيا وحيويا واجتماعيا، وبالتالي تتنوع الأنشطة الناتجة من انتاج الخشب ما بين إستخدامه كأحد مصادر الطاقة المتجددة كالوقود، إعادة بيعه كما هو، بالإضافة لاستغلال الاخشاب في تصنيع الأثاث واعادة بيعه.

٩. نشاط الصناعات الغذائية:

حيث تمارس بعض المنشآت الزراعية بعض الانشطة الصناعية البسيطة كصناعات غذائية تعتمد على منتجات المزرعة من المحاصيل، والمنتجات الحيوانية مثل صناعة التعليب، أو صناعة الاعلاف، أو صناعة منتجات الالبان... وغيرها.

مما سبق يمكن تحديد أنواع المخزون الزراعي الناتج عن الأنشطة الزراعية المختلفة بالشكل رقم (٢/٣) التالي:



شكل رقم (٢/٣) - أنواع المخزون الزراعي

كما يدخل ضمن المخزون الزراعي المواد المستخدمة في الأنشطة الزراعية، ويتضمن هذا العنصر كافة المواد والمهمات، والاجزاء والسلع التي تشتريها المزرعة، والتي لم تمسها الالآت الخاصة بالمزرعة، وما تنتجه المزرعة من مستلزمات تستعمل في العملية الانتاجية . ويحتوي عنصر المواد على البنود الآتية :-

أ- البذور والتقاوى.

ب- الشتلات والفسائل.

جـ- الاسمدة الحيوانية والكيمياوية .

د- الاعلاف للماشية والدواجن .

هـ- المواد الكيمياوية للمزرعة (مبيدات)

و- المواد الطبية والأدوية واللقاحات .

ز- الوقود والشحوم والزيوت للالآت والمعدات المستعملة في المزرعة.

ح- مواد التعبئة واللف والحزم .

ط- الأدوات الكتابية والمطبوعات.

ولاغراض احكام الرقابة على هذا العنصر، فيجب أن يكون هناك نظاماً رقابياً فعالاً قادراً على ضبط حركة المواد منذ بداية دخولها للمنشأة، وحتى يتم صرفها واستخدامها في الانشطة الزراعية المختلفة ، وذلك من خلال تحديد الخطوات الأساسية التي يجب اتباعها عند القيام بالعمليات التالية:-

١. شراء المواد والمهمات.
٢. فحص واستلام المواد والمهمات.
٣. تخزين المواد والمهمات.
٤. صرف المواد والمهمات لأقسام المنشأة الزراعية.

لذلك يجب أن يكون لدى المحاسب والمشرف على المواد الخبرة الكاملة للخطوات السابق الاشارة إليها لكي يكون عمل الدورة المستندية منظماً وسليماً بجانب ذلك توافر الخبرة والدراية في تحليل المواد إلى مواد يمكن تمييزها وقياسها وتخصيصها مباشرة، أو مواد تستخدم في تسهيل عمليات الانتاج، ولا تدخل مباشرة في تصنيع المنتج التام النهائي .

حيث بالنسبة لعملية شراء المواد اللازمة لأي نشاط زراعي، فيتم عندما تنشأ الحاجة إلى توفير مادة زراعية ما، حيث يتم تجهيز طلب شراء، وبعد الحصول على الموافقات الخاصة بطلب الشراء والذي يتم اعداده من قبل إدارة المخازن أو الجهة الطالبة للمادة، ويتضمن الطلب وصفاً المادة، والكمية المراد شراؤها، والتاريخ الذي تحتاج فيه المزرعة للمادة، ثم يرسل إلى إدارة المشتريات التي بدورها تتولى عملية اصدار أمر الشراء الذي يتضمن كافة الشروط التي يتم الاتفاق عليها، وأيضاًعلى تفصيل دقيق عن المادة المطلوبة واسعارها وكمياتها.

عند وصول المواد المشتراة للمنشأة الزراعية تفحص من قبل لجنة الاستلام والفحص، حيث تقوم بمطابقة مواصفاتها الفعلية مع مواصفاتها المحددة استناداً إلى أمر الشراء الموجود لديها، وبعد المطابقة يكون قرار اللجنة إما إعادة المواد بسبب مخالفتها للمواصفات، أو استلامها، فإذا ما تقرر رفض بعض الكمية أو كلها تصدر إدارة المشتريات مذكرة لإعادة المواد للمورد، كما تصدر إدارة الحسابات إشعار مدين للمورد موضحاً فيه اسباب الرد والإعادة للمواد، أما في حالة استلام المواد مطابقة للمواصفات فيتم قبولها واضافتها للمخازن بموجب محضر استلام وفحص المواد، وتسجيلها في بطاقة الصنف بالمخازن .

هنا، وتحتفظ إدارة المشتريات بنسخة من مذكرة الفحص والاستلام تثبت تكلفة الكمية الواردة وترسل نسخة إلى قسم التكاليف، ثم ترسل نسخة أخرى إلى قسم حسابات المخازن مرفقاً بها نسخة من أمر الشراء وقائمة الشراء التي يفترض إنها قد وصلت وتم مراجعتها واعتمادها.

وتتولى إدارة المخازن عملية تخزين الكميات الواردة من المواد المطلوبة بعد تحريرها لمستند إضافة مخزني، وعند الحاجة إلى أي نوع من هذه المواد في أي نشاط زراعي يتم الصرف من المخازن بموجب مستند صرف مخزني والذي يحتوي على بيانات عن الجهة المستفيدة وكمية، ومواصفات المواد الصادرة، وتاريخ الصرف بعد تقديم مستند طلب تجهيز مواد زراعية موجهاً إلى إدارة المخازن.

٢/٢/٣ خصائص المخزون الزراعي:

تؤثر العوامل والظروف الطبيعية الخارجة عن إرادة الإنسان بدرجة كبيرة على النشاط الزراعي، إذ تعتبر الطبيعة عاملاً رئيسياً من عوامل الإنتاج، فبالإضافة إلى مستلزمات الإنتاج العادية من المواد، والعمل البشرى والحيواني والآلي، والخدمات الأخرى، فإن الطبيعة التى يهبها الله تعالى دون أن يكون لها تكلفة مباشرة أو غير مباشرة – تؤثر بشكل ملحوظ على الإنتاج الزراعى، لدرجة أنها تعتبر الشريك القوى للمزارع والمسئولين عن النشاط الزراعى بصفة عامة.

وقد تؤدى الظروف الطبيعية إلى زيادة أو نقص إنتاجية الأنشطة الزراعية المختلفة، فإذا كانت هذه الظروف مواتية، أو ملائمة لنشاط زراعي معين، فإنها تؤدى إلى زيادة إنتاجية ذلك النشاط، والعكس بالضرورة صحيح. وعلى سبيل المثال، فإن ارتفاع درجة الحرارة يصحبه عادة نقص شهية الحيوان، مما ينتج عنه بطء نموه ونقص إنتاجيتة من اللبن

والزبد، أيضا إذا كانت الظروف المناخية ملاءمة لزراعة القطن – مثلاً – يترتب على ذلك زيادة إنتاجية الفدان من محصول القطن، بينما إصابة المحصول بالآفات الزراعية – رغم المقاومة والعناية – بفعل الطبيعة ينتج عنه إنخفاض إنتاجية الفدان، بل قد تؤدى إلى ضياع المحصول كلية، وبالتالي تنعكس آثار الطبيعة على نظام المخزون في المنشآت الزراعية.

كذلك موسمية الإنتاج والدورات الزراعية، حيث إن الإنتاج الزراعي بصفة عامة ليس انتاجاً مستمراً أو متصلا، ولا يخضع لنظام الأوامر أو المراحل الانتاجية، كما هو الحال فى الصناعة، بل إنه انتاج موسمي، اذ يتم حصد وتخزين المنتج الزراعي في موسم أو ميعاد محدد من السنة، كما إن بعض المنتجات الزراعية مثل الفواكه والخضراوات تحتاج إلى التسويق الفورى، أو الحفظ نتيجة تعرضها للتلف السريع، علاوة على ذلك فان الانتاج الزراعى يسير وفقا لنظام الدروات الزراعية بهدف الاستغلال الكفء للأراضي الزراعية على مدار العام.

ولا شك أن اختلاف مواعيد الزراعة والعمليات الزراعية المرتبطة بكل محصول تؤثر بدرجة كبيرة على كمية الانتاج، وبالتالى كمية المعروض فى الاسواق عما هو مخطط ومطلوب، وينعكس أثر موسمية الإنتاج الزراعي ونظام الدورات الزراعية على نظام المخزون في المنشآت الزراعية، كذلك على حجم العمل المحاسبي الذي سيزداد في موسم الزراعة والحصاد، وتقل الإجراءات المحاسبية في مواسم الانتظار والاستعداد للموسم الجديد، وبالتالي سيؤثر ذلك على سياسة إدارة المنشأة حول استخدام الكوادر المحاسبية التي سيزداد استخدامها في موسم الزراعة ويقل أو يتحدد في موسم آخر، كما يترتب على خاصية الموسمية في الانتاج الزراعي موسمية الدخل للمزرعة حيث تحصل المزرعة على دخلها وبشكل كبير في نهاية الموسم الزراعي فقط وليس على مدار السنة.

كما تتميز الأنشطة الزراعية بتعدد منتجاتها اذا ما قورنت بالنشاط الصناعي، إذ نادرا ما يتخصص المشروع الزراعي فى نشاط زراعي واحد، سواء فى انتاج المحاصيل أو الحيوانات وعلى سبيل المثال، هناك ارتباطاً كبيراً وتداخلاً بين الزراعات الحقلية، وانشاء الحدائق والبساتين، فقد يتم إنشاء المشروع الزراعي بقصد إنشاء الحدائق والبساتين للاتجار في ثمارها، أو زهورها، أو اخشابها، وغالباً ما يتم استغلال الأرض خلال فترة الأنشاء فى زراعة بعض الزراعات الحقلية، أو زراعة الخضروات، كما قد يكون الاستغلال الحيوانى مكملاً

للأنتاج الزراعي، ووجود ظاهرة تبادل المنافع في مشروعات الاستغلال الزراعي، ولا شك أن هذا التداخل والتنوع والاختلاط بين فروع النشاط الزراعى المختلفة ينعكس اثره على نظام المخزون في المنشآت الزراعية.

هذا، وتتداخل الأنشطة الزراعية فيما بينها، إذ تكون بعض المخرجات الزراعية مدخلات لنشاط اخر، كمنتجات القمح والشعير تكون مدخلات لانتاج العلف في المزرعة نفسها، ومنتجات العلف تكون مدخلات لنشاط الانتاج الحيواني (ماشية، دواجن).

كما إن معظم المنتجات الزراعية تتصف بقابليتها للتلف وبدرجات متفاوتة، لاسيما الخضروات والفاكهة ومنتجات الألبان، وهذا الأمر يحتاج إلى خدمات تخزينية وتسويقية سريعة والاحتفاظ بها في اماكن تخزين مناسبة حسب نوع المنتج الزراعي، فضلا عن أن بعض المنتجات الزراعية تمتاز بكبر الحجم، وهذا من شأنه أن يؤدى إلى ارتفاع تكاليف التخزين والتسويق.

<u>ويمكن تلخيص أهم خصائص المخزون الزراعي فيما يلي:</u>

١. وجود بعض العوامل التي يصعب التحكم فيها مثل البيئة، والتربة، كالحرارة والبرودة والامطار.
٢. اغلب الوحدات الانتاجية الزراعية تقوم بانتاج عدة منتجات في وقت واحد.
٣. موسمية النشاط الزراعي حيث تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الانتاج.
٤. مخلفات الانتاج الحيواني تتحول إلى الانتاج النباتي، كما إن الانتاج النباتي يوفر الاعلاف الخضراء والجافة والتي تتحول إلى الانتاج الحيواني ويترتب على ذلك بعض المشاكل المحاسبية مثل مشكلة تسعير المنتجات الثانوية، أو العرضية وتاثير هذه المنتجات على نتائج أعمال النشاط الزراعي .
٥. ضخامة قيمة الخدمات التسويقية والتخزينية، لأن الانتاج الزراعي يتسم بالموسمية في الانتاج، مما يتطلب توفير مخازن ملائمة للتخزين لأنه سريع التلف.
٦. تغيير تبويب الاصول الزراعية الحيوانية من أصل ثابت الى أصل متداول والعكس باختلاف الغرض من اقتنائها.

٣/٣ المبحث الثاني
طرق قياس تكلفة المخزون الزراعي

١/٣/٣مقدمة:

يعتبر المخزون الزراعي من مفردات الأصول المتداولة غير النقدية التي تحظى باهتمام المنشآت الزراعية وترجع أهميته من تأثيره المباشر على تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة، وبيان مركزها المالي، كما تعتبر تكلفة البضاعة أحد أكبر القيم المدرجة في قائمة الدخل، لذلك فإن أي خطأ في تقييم المخزون الزراعي يؤثر على قائمتي الدخل، والمركز المالي للفترة الحالية والفترات اللاحقة لأن مخزون أخر المدة في سنة معينة هو بمنزلة مخزن أول المدة في السنة التالية.

ونظرا لأن المنتجات التي يتم الحصول عليها من خلال فروع النشاط الزراعي خلال الفترة المالية لا يتم بيعها كلها في نفس الفترة، فإنه يتبقى جزء منها فى مخازن المنشآت الزراعية ينتظر بيعها خلال الفترة المالية التالية، فيجب أخذ هذا الجزء في الحسبان عند اعداد القوائم المالية، وذلك بجرده وتقويمه تمهيدا لتحديد ما يظهر بقائمة المركز المالي تحت اسم المخزون الزراعي، وفيما يلي شرح مختصر لنظم جرد المخزون وطرق التقويم.

٢/٣/٣ جرد المخزون الزراعي:

إن المحاسبة عن المخزون الزراعي تتطلب تحديد الكمية الفعلية للمخزون، واختيار نظام المخزون المناسب (نظام الجرد) حتى يمكن تحديد كميات المخزون المتبقية في نهاية المدة وكذلك تحديد تكلفة البضاعة المباعة، وتكلفة البضاعة المتبقية اخر المدة، حيث استخدم المحاسبون للتحقق من كمية المخزون الموجود في مخازن المنشأة نظامين رئيسيين وهما نظام الجرد الدوري، ونظام الجرد المستمر.

١/٢/٣/٣ نظام الجرد الدوري:

هو عبارة عن جرد كامل لكل الأصناف الموجودة بالمخزن، ويتم هذا الجرد في نهاية العام حيث يتم تسجيل المشتريات خلال الفترة في حساب المشتريات، ويتم فتح حسابات مستقلة لكل من المشتريات، ومردودات ومسموحات المشتريات، ومصاريف نقل المشتريات، وكذلك المبيعات، ومردودات ومسموحات المبيعات، وفي نهاية الفترة يتم حصر المخزون الزراعي المتبقي بالمخازن ويتم تحديد تكلفتها بالطرق المحاسبية المتعارف عليها وذلك لتحديد تكلفة البضاعة المباعة، ويمكن توضيح المعادلة العامة لتحديد تكلفة البضاعة كما يلي:

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون أول المدة + المشتريات – مخزون أخر المدة

إلا أن اجراء جرد فعلي مرة واحدة في نهاية السنة المالية يعتبر عمل شاق وخصوصا في حالة وجود العديد من الأصناف، لذلك فمن المفضل اجراء جرد خلال العام ، على أن يتم مقارنة ما هو وارد بالسجلات مع ما هو وارد بكشوف الجرد، وتحديد ما إذا كان هناك فروق من زيادة أو عجز.

٢/٢/٣/٣ نظام الجرد المستمر:

يقصد به القيام بعملية الجرد بشكل مستمر خلال العام وفيها يتم تعديل الحسابات ذات العلاقة بالبضاعة بصفة مستمرة، ومن متطلبات هذه الطريقة وجود سجلات تفصيلية للمخزون ليتم توضيح رصيد المخزون بصفة مستمرة خلال الفترة المالية دون الانتظار إلى نهاية الفترة المالية، حيث لا يتطلب هذا النظام فتح حسابات مستقلة للمشتريات، والمبيعات، والمردودات والمسموحات، بل يتم فتح حساب المخزون الذي يتم فيه مباشرة تسجيل جميع العمليات المتعلقة بالمشتريات والمبيعات فمثلا في حالة المشتريات يجعل حساب المخزون مدينا بقيمة المشتريات وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا بنفس القيمة، والعكس في حالة المبيعات، وبذلك يمكن تحديد تكلفة المخزون الزراعي المتبقي في أي وقت خلال العام، إلا إنه يتطلب عمل جرد فعلي على الاقل في نهاية العام لمطابقة الرصيد الدفتري بالرصيد الفعلي

بالمخازن، والتأكد من حالة المخزون من وجود تلف، أو عجز، أو زيادة، أو ما شابه ذلك حتى يمكن تطبيق الأسس المحاسبية المناسبة.

هذا، وترجع أسباب فروق الجرد إلى عدة عوامل منها العوامل الطبيعية التي قد تؤدي إلى زيادة أو نقص في المخزون مثل بعض العوامل الجوية التي قد تؤدي إلى تلف بعض المحاصيل خلال السنة المالية وهذا ما يعتبر عجزاً طبيعياً، وقد ترجع الفروق إلى أسباب غير طبيعية مثل الاهمال، والسرقة، أو سوء التخزين، خاصة لبعض المحاصيل الزراعية، ويجب أن تقوم المنشأة الزراعية بتحديد نسبة للعجز الطبيعي بناء على أسس فنية، بالإضافة إلى توافر عنصر الخبرة فى مجال الأنشطة الزراعية، فإن ما يزيد عن نسبة العجز الطبيعي يمثل عجزاً غير طبيعي، ويعالج العجز الطبيعي كأحد بنود المصروفات التشغيلية، أما العجز غير الطبيعي فإنه يعتبر خسارة تحمل على قائمة الدخل.

٣/٣/٣ طرق قياس تكلفة المخزون الزراعي:

عند تقييم المخزون الزراعي لابد من تحديد تكلفة كل من البضاعة المباعة (المنصرفة من المخزن) والبضاعة غير المباعة (مخزون اخر المدة)، وهناك عدة طرق يتم استخدامها لتحديد تكلفة البضاعة المباعة بغرض اظهارها في قائمة الدخل، وقيمة المخزون (البضاعة غير المباعة) بغرض اظهاره في قائمة المركز المالي. وفيما يلي شرح مختصر لكل منها.

١/٣/٣/٣ طرق تحديد تكلفة البضاعة المنصرفة من المخازن:

لتحديد تكلفة البضاعة المنصرفة من المخزن، فإن هناك عدة طرق محاسبية على المنشأة الزراعية أن تختار المناسب منها والتي تتمشي مع طبيعة النشاط الزراعي التي تعمل به، وفيما يلي شرح لكل طريقة:

١. **طريقة الوارد أولا صادر أولا.**

٢. **طريقة الوارد اخير صادر أولا.**

٣. **طريقة متوسط التكلفة.**

١. طريقة الوارد أولا صادر أولا:

وهي تعتمد على أن ما يتم شراؤه أو إنتاجه أولا يتم صرفه للبيع أولا، أي أن المخزون المتبقي اخر المدة يكون من آخر كمية مشتريات تم شراؤها أو آخر انتاج تم الحصول عليه وبأحدث الأسعار، وبالتالي تتمثل تكلفة البضاعة المباعة في أقدم أسعار البضاعة، وتحمل قائمة الدخل بهذه التكلفة.

حالة عملية:

فيما يلي البيانات المتعلقة بأحد أنواع المخزون الزراعي للنشاط الداجني لمنشأة الوادي الزراعية **خلال شهر يونيو ٢٠١٩:**

التاريخ	الكمية بالوحدات	تكلفة الوحدة (ج)	الإجمالي (ج)
- رصيد الصنف في ٦/١	٢٠٠	١,٥	٣٠٠
- انتاج في ٦/١٠	١٥٠	٢	٣٠٠
- انتاج في ٦/١٥	١٠٠	٢,٥	٢٥٠
- انتاج في ٦/٢٨	٢٥٠	٣	٧٥٠
اجمالي (البضاعة المتاحة للبيع)	٧٠٠	ــ	١٦٠٠

فإذا علمت أنه: الجرد العملي للمخزون اخر الشهر تبين وجود ٣٠٠ وحدة، فالمطلوب تحديد تكلفة البضاعة المباعة، وتكلفة المخزون طبقا لطريقة "الوارد أولا صادر أولا".

الحـــل

يتضح من بيانات الحالة العملية أن عدد الوحدات المباعة = ٧٠٠- ٣٠٠= ٤٠٠ وحدة، ويتم التوصل إلى تكلفتها كما يلي:

١. تكلفة البضاعة المباعة:

بيان	عدد الوحدات×	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية
رصيد ٦/١ (مخزون أول المدة)	٢٠٠ وحدة ×	١,٥ج	٣٠٠ج
انتاج ٦/١٠	١٥٠ وحدة ×	٢ج	٣٠٠ج
جزء من انتاج٦/١٥	٥٠ وحدة ×	٢,٥	١٢٥ج
تكلفة البضاعة المباعة	**٤٠٠ وحدة**		**٧٢٥ج**

٢. تكلفة المخزون الزراعي الواجب ظهوره في قائمة المركز المالي فيقدر طبقا لهذه الطريقة على أساس مايلي:

تكلفة مخزون اخر المدة= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة البضاعة المباعة

= ١٦٠٠ج – ٧٢٥ج وهي أحد عناصر قائمة الدخل

إذن تكلفة مخزون اخر المدة (٣٠٠ وحدة) يظهر بمبلغ = ٨٧٥ج والذي يظهر بقائمة المركز المالي

ثانياً: طريقة الوارد أخيرا صادر أولاً:

تفترض هذه الطريقة أن البضاعة المنصرفة من المخزن للبيع تسعر بأخر الأسعار، وبالتالي تكون تكلفة البضاعة المباعة محددة استنادا على احدث الاسعار، اما البضاعة المتبقية في المخزن (المخزون) فإن تكلفتها تتحدد على أساس اقدم الأسعار، وتتميز هذه الطريقة بأن تكلفة البضاعة المباعة تكون أقرب مسايرة للأسعار السائدة بالسوق لأنها تتحدد بناء على أحدث الأسعار، إلا أن تكلفة المخزون الزراعي المعروض في قائمة المركز المالي تعد مختلفة عن الأسعار السائدة بالسوق في الفترة التي يتم فيها عرض قائمة المركز المالي.

ولتوضيح كيفية تطبيق هذه الطريقة في تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون، يمكن الاستعانة بيانات الحالة العملية السابقة، وبناء عليه نجد أن:

عدد الوحدات المباعة ٧٠٠ وحدة – ٣٠٠ وحدة المتبقية بالمخزن اخر الشهر = ٤٠٠ وحدة، تسعر هذه الوحدات بأحدث الأسعار، وذلك كما يلي:

١. تكلفة البضاعة المباعة:

بيان	عدد الوحدات×	تكلفة الوحدة (ج)	التكلفة الاجمالية (ج)
انتاج في ٦/٢٨	٢٥٠ وحدة ×	٣ج	٧٥٠ج
انتاج ٦/١٥	١٠٠ وحدة ×	٢,٥ج	٣٠٠ج
جزء من انتاج٦/١٠	٥٠ وحدة ×	٢ج	١٠٠ج
تكلفة البضاعة المباعة	**٤٠٠ وحدة**		**١١٥٠ج**

٢. تكلفة المخزون فإنها تتحدد كما يلي:

تكلفة مخزون اخر المدة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع – تكلفة البضاعة المباعة

= ١٦٠٠ج – ١١٥٠ج وهي أحد عناصر قائمة الدخل

إذن تكلفة مخزون اخر المدة (٣٠٠ وحدة) يظهر بقائمة المركز المالي بمبلغ = ٤٥٠ج

ثالثا: طريقة متوسط التكلفة:

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن وحدات المخزون متشابهة ومختلطة، ويصعب التمييز بينها، لذلك يتم تحديد تكلفة المخزون وتتحدد تكلفة البضاعة المباعة باستخدام طريقة متوسط التكلفة، حيث يتم استخراج متوسط التكلفة بقسمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع، ثم يتم الحصول على تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون اخر المدة وفقا لهذه الطريقة كما يلي:

تكلفة البضاعة المباعة = عدد الوحدات المباعة × متوسط التكلفة
تكلفة مخزون اخر المدة= عدد الوحدات المتبقية كمخزون اخر المدة × متوسط التكلفة

ولشرح طريقة تطبيق متوسط التكلفة في التسعير يمكن استخدام بيانات الحالة العملية السابقة كما يلي:

متوسط التكلفة= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ÷ عدد الوحدات المتاحة للبيع
اذن متوسط تكلفة الوحدة = ١٦٠٠ ÷ ٧٠٠ = ٢,٢٩ج
تكلفة البضاعة المباعة = عدد الوحدات المباعة × متوسط التكلفة
اذن تكلفة البضاعة المباعة = ٤٠٠ وحدة × ٢,٢٩ = ٩١٦ج

وتعتبر هذه التكلفة أحد عناصر قائمة الدخل.

أما تكلفة المخزون الواجب ظهوره في قائمة المركز المالي =
عدد الوحدات المتبقية اخر الشهر × متوسط التكلفة
=٣٠٠ وحدة متبقية في نهاية الشهر × ٢,٢٩ج = ٦٨٧ج والذي يظهر بقائمة المركز المالي

- **مقارنة بين طرق تحديد تكلفة البضاعة المباعة:**

بيـــــان	الوارد أولا صادر أولا (بالجنيه)	الوارد أخيرا صادر أولا(بالجنيه)	متوسط التكلفة (بالجنيه)
تكلفة البضاعة المباعة	٧٢٥	١١٥٠	٩١٦
تكلفة مخزون اخر المدة	٨٧٥	٤٥٠	٦٨٧

بالمقارنة بين الطرق الثلاثة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة، وتكلفة المخزون الزراعي بالمنشأة الزراعية نجد أن كلا من تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون اخر المدة تختلف باختلاف الطريقة المتبعة، مما يؤدي إلى اختلاف صافي الربح.

٢/٣/٣/٣ تسعير المخزون الزراعي (بضاعة اخر المدة):

ورد في الفكر المحاسبي عدة طرق لتقييم المخزون وتتمثل هذه الطرق فيما يلي:

١. **طريقة التكلفة:** تعتمد هذه الطريقة على تحديد تكلفة المخزون على أساس صافي قيمة الفاتورة بعد استبعاد الالتزامات المختلفة مضافا اليها التكاليف المتعلقة بنقل البضاعة وتخزينها.

٢. **طريقة التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل:** ظهرت هذه الطريقة لتقييم المخزون تطبيقا لسياسة الحيطة والحذر في المحاسبة، والتي تقضي بأخذ الخسائر المحتملة في الحسبان وعدم أخذ أي أرباح متوقعة، وبناء على ذلك يتم اختيار رقم التكلفة كقيمة للمخزون إذا كان هو الرقم الاقل أو اختيار سعر السوق كقيمة للمخزون اذا كان هو الرقم الأقل. مما يعني عدم الثبات على أساس واحد في التقييم، وقد أدي ذلك إلى فقد أهمية استخدام هذه الطريقة.

٣. **طريقة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل :** تعتبر هذه الطريقة هي الشائعة الاستخدام في الواقع العملي، ويقصد بصافي القيمة القابلة للتحقق المبلغ الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في الظروف العادية، وذلك بعد استبعاد تكاليف البيع المقدرة، ويمكن أن تقل القيمة الصافية القابلة للتحقق عن التكلفة لأسباب عديدة، منها انخفاض سعر البيع، حدوث تدهور في حالة المخزون سواء بالتلف او فقدان جزء منه.

هذا، ولم تتطرق المعايير المحاسبية لأسس تقييم المخزون من الأصول البيولوجية على الرغم من كونه مخزوناً ذا طبيعة خاصة، في حين نجد أن المعيار المحاسبي المصري رقم (٢) والخاص بالمخزون استثنى مخزونات المنتجين من الأصول البيولوجية، واقترح قياس هذه الأصول بصافي القيمة القابلة للتحقق في مرحلة محددة من الإنتاج، ويطبق هذا على سبيل المثال عندما يتم حصاد المحاصيل الزراعية أو عندما يتم استخراج المعادن من المناجم على أن يكون بيعها مؤكداً وفقاً لعقد شراء مستقبلي أو ضمان حكومي أو عندما يكون السوق مستقراً ومتجانساً بحيث تكون مخاطر عدم القدرة على البيع ضئيلة.

ووفقا للمعيار المحاسبي المصري (٢) "المخزون" يتم الاعتراف الأولى بالمخزون من الحاصلات الناتجة من أصل بيولوجى مملوك للمنشأة فى تاريخ الحصاد بالقيمة العادلة بعد خصم التكلفة التقديرية للبيع فى وقت الحصاد، وتعتبر هذه القيمة هى تكلفة المخزون فى تاريخ تطبيق هذا المعيار، وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الخاص بالزراعة، والذي نص على أنه يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي وفى كل تاريخ قائمة المركز المالي بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة طالما يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه،

كما يقاس المنتج الزراعي المحصود من أصل حيوي عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة، ويعتبر هذا القياس هو التكلفة فى تاريخ تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أي معيار آخر مطبق.

ويقصد بالقيمة العادلة: القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة

٤/٣ ملخص الفصل

تناولنا في هذا الفصل المخزون الزراعي، حيث تم التعرف على أنواع النشاط الزراعي ومن خلالها تم التعرف على أنواع المخزون الزراعي الذي يتميز بطبيعة خاصة مختلفة عن أنواع المخزون الاخرى، ثم انتقلنا للتعرف على أنظمة المخزون من جرد دوري وجرد مستمر وتوصلنا لأهمية الجرد المستمر الذي يمكننا من التعرف على كمية وتكلفة المخزون في أي وقت خلال العام وعدم الانتظار لنهاية العام.

بالاضافة لما سبق تم التعرف على طرق تحديد تكلفة المخزون الزراعي وتتضمن طريقة الوارد أولا صادر اولا، وطريقة الوارد اخيرا صادر أولا، وطريقة متوسط التكلفة حيث لكل منها مزايا وعيوب إلا أن معظم المنشآت تعتمد على طريقة متوسط التكلفة حيث ان أنواع المخزون وخاصة الزراعي قد تتشابه وتختلط مع بعضها ويصعب التمييز بين ماورد أولا أو ما ورد اخيرا،

وأخيراً تم التعرف على طرق تسعير المخزون حيث ورد في الفكر المحاسبي عدة طرق لتقويم المخزون وتتمثل في طريقة التكلفة، وطريقة التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل إلا أن عدم الثبات على أساس واحد في التقييم أفقد أهمية هذه الطريقة، بالإضافة إلى طريقة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ونظرا للانتقادات التي وجهت لطرق تقويم المخزون وعدم الثبات على أساس واحد فيلجأ المحاسبون إلى تقويم المخزون على أساس التكلفة بصفة مستمرة مع تكوين مخصص هبوط أسعار بضاعة في حالة توقع انخفاض الاسعار أو تلف المخزون تطبيقا لسياسة الحيطة والحذر.

٥/٣ أسئلة وتدريبات

اختر الإجابة الصحيحة في كل عبارة من العبارات الآتية:

١. تتحدد تكلفة البضاعة غير المباعة باستخدام عدة طرق منها .....

A	التكلفة أو السوق أيهما أقل	**B**	الوارد أولا صادر أولا
C	الجرد المستمر	**D**	متوسط التكلفة

٢. تفترض طريقة ..... أن البضاعة المنصرفة للبيع تسعر بأخر الأسعار.

A	الوارد أولا صادر أولا	**B**	الوارد أخيرا صادر أولا
C	التكلفة	**D**	متوسط التكلفة

٣. تستخدم طريقة .....في تحديد تكلفة البضاعة المباعة في حالة تشابه أصناف المخزون وعدم القدرة على التمييز بينها.

A	الجرد الدوري	**B**	الوارد أولا صادر أولا
C	الجرد المستمر	**D**	متوسط التكلفة

٤. .....هي المبلغ الصافي الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في الظروف العادية وذلك بعد استبعاد تكاليف البيع المقدرة.

A	صافي التكلفة	**B**	صافي القيمة القابلة للتحقق
C	سعر السوق	**D**	القيمة العادلة

حالة عملية: فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمخزون أحد المحاصيل الزراعية خلال شهر فبراير ٢٠٢٠:

التاريخ	الكمية بالكيلو	تكلفة الكيلو (ج)	الإجمالي (ج)
- رصيد الصنف في ٢/١	٤٠	١٠	٤٠٠
- انتاج في ٢/١٠	٥٠	١٢	٦٠٠
- انتاج في ٦/٢٠	٧٠	١١	٧٧٠
- انتاج في ٢/٢٨	٦٠	١٥	٩٠٠
اجمالي(البضاعة المتاحة للبيع)	٢٢٠		٢٦٧٠

– إذا علمت أن الجرد الفعلي قد أظهر فى نهاية الشهر وجود مخزون يقدر بعدد ٥٠ كيلو، في ضوء ما سبق اختر الاجابة الصحيحة في كل عبارة من العبارات الآتية :

٥. تقدر كمية البضاعة المباعة بمقدار.....

A	٢٢٠ ك	**B**	٥٠ ك
C	٧٠ ك	**D**	١٧٠ ك

٦. يقدر تكلفة البضاعة المباعة وفقا لطريقة الوارد أولا صادر أولا بمبلغ.....

A	١٩٢٠ ج	**B**	١٧٠ج
C	٢١٥٠ج	**D**	٢٠٤٠ج

٧. يقدر تكلفة البضاعة المباعة وفقا لطريقة الوارد اخيرا صادر أولا بمبلغ.....

A	١٩٢٠ ج	**B**	١٧٠ج
C	٢١٥٠ج	**D**	٢٠٤٠ج

٨. يقدر تكلفة البضاعة المباعة وفقا لطريقة متوسط التكلفة بمبلغ.....تقريبا.

A	١٩٢٠ ج	**B**	١٧٠ج
C	٢١٥٠ج	**D**	٢٠٥٧ج

٩. يتم الاعتراف بالمخزون من منتجي الأصول البيولوجية في نقطة الحصاد.....

A	بالقيمة العادلة	**B**	بصافي القيمة القابلة للتحقق
C	بالقيمة القابلة للتحقق بعد خصم التكاليف المقدرة للبيع	**D**	بالقيمة العادلة بعد خصم التكاليف المقدرة للبيع

١٠. يتم الاعتراف بالمخزون الزراعي من المحاصيل في مرحلة محددة من مراحل الانتاج .....

A	بالقيمة العادلة	**B**	بصافي القيمة القابلة للتحقق
C	بالقيمة القابلة للتحقق بعد خصم التكاليف المقدرة للبيع	**D**	بالقيمة العادلة بعد خصم التكاليف المقدرة للبيع

١١. تختلف أنواع الماشية التي تقتنيها منشآت الأعمال الزراعية من أبقار وأغنام وضأن وإبل، ويمكن تحديد فروع نشاط الماشية طبقا للهدف الرئيسي من تربية الماشية على النحو التالي:

A	للحصول على نتاجها	**B**	لاعادة بيعها
C	الاتجار في نتاجها	**D**	كل ما سبق

١٢. قد تقتني المنشأة الزراعية بعض الماشية بغرض الحصول على نتاجها ومنتجاتها، والاتجار فيها لتحقيق الأرباح، واحيانا تلجأ المنشأة الزراعية إلى بيع أحد تلك الماشية لعدم قدرة هذا الأصل البيولوجي على الانتاج انتاجا اقتصاديا، فإن بيع ذلك الأصل يعد نشاطا عرضيا، وهذا يدل على:

A	تداخل الأنشطة الزراعية	**B**	النشاط الرئيسي
C	النشاط الثانوي	**D**	موسمية الأنشطة الزراعية

١٣. تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الانتاج، أي يتم زراعة المحاصيل وحصادها في مواسم معينة من السنة ولايمكن في مواسم اخرى وهو ما يؤثر على:

A	موسمية الدخل	**B**	موسمية حجم العمل المحاسبي
C	تداخل الأنشطة الزراعية	**D**	أ ، ب معا

الفصل الرابع

المحاسبة

عن الأصول في المنشآت الزراعية

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١-تفهم طبيعة الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية.

٢-تفهم أسس الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول الثابتة في المنشآت الزراعية.

٣-تفهم طبيعة الأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية.

٤-تفهم أسس الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية.

عناصر الفصل:

١/٤ المبحث الأول: الأصول الثابتة.

٢/٤ المبحث الثاني: الأصول البيولوجية.

٣/٤ ملخص الفصل.

٤/٤ أسئلة وتدريبات.

١/٤ المبحث الأول
الأصـول الثـابتـة

١/١/٤ مقدمة:

تحتاج بعض منشآت الأعمال إلى حجم كبير من الأصول الثابتة مثل المصانع وتكون هذه الأصول ذات قيمة جوهرية في قائمة المركز المالي. والأصول الثابتة هي أصول مادية طويلة الأجل ومن أمثلتها، الآراضي، والمباني، والآلات والمعدات، والسيارات الموجودة للاستخدام في الانتاج، أو توريد البضائع، أو الخدمات أو للأغراض الإدارية. وإدارة هذه الموارد هي الأساس لاستمرار منشآت الأعمال، ولذلك تمثل معالم أساسية لرخاء منشآت الأعمال، ومن المهم أن يتفهم مستخدمو القوائم المالية كيفية استخدام منشآت الأعمال لهذه الأصول الثابتة، وكيفية معالجتها في القوائم المالية.

رغم إن القوائم المالية كانت معتمدة أساساً على التكاليف التاريخية باعتبارها القيمة التي حدثت بها العملية الأصلية، إلا إنه حديثاً وجدت حركة نحو إدخال بنود بقيمتها العادلة، ويتيح المعيار المحاسبي المصري رقم(١٠) أما اختيار نموذج التكلفة، أو نموذج إعادة التقييم، مع إن هذا الخيار يؤدي إلى انخفاض القابلية للمقارنة بين المنشآت، ويعكس واقع أن استخدام معلومات التكاليف التاريخية قد لا يكون دائماً هو الذي يوفر بالضرورة الصورة الأدق للمركز المالي للمنشأة.

بناءً علي ما تقدم، يتناول هذا المبحث بشكل رئيس التعرف علي طبيعة الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية، وأسس الاعتراف والقياس المحاسبي لها، ولا يعد من نافلة القول في هذا الصدد أنه بمراجعة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة تبين أن المحاسبة عن الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم(١٦) ومعيار المحاسبة المصري رقم(١٠) بعنوان الأصول الثابتة واهلاكاتها.

هذا، ولتحقيق الهدف من هذا المبحث فقد تم تناول أهم ملامح وخصائص معيار المحاسبة الدولي رقم(١٦) ومعيار المحاسبة المصري رقم(١٠) بعنوان الأصول الثابتة واهلاكاتها بشئ من التفصيل، وذلك علي النحو التالي:

٤/١/٢ هدف المعيار:

يتمثل الهدف من المعيار في بيان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة والمسائل الأساسية الخاصة بتلك الأصول وهي الاعتراف بالأصول، وكذلك قيمها الدفترية وحساب الإهلاك ويجب تطبيق المعيار بالنسبة لكل الأصول الثابتة فيما عدا إذا تطلب معيار دولي آخر خلاف ذلك.

٤/١/٣ نطاق المعيار:

١- **يطبق المعيار** على الأصول الثابتة إلا إذا تطلب معيار محاسبي آخر معالجة محاسبية مختلفة لما هو ومرد في هذا المعيار، وقد أضيف في النسخة المنقحة عام ٢٠١٥:

أنه يطبق على الأصول الثابتة المستخدمة لتطوير أو المحافظة على:

أ- الأصول البيولوجية (الحيوية).

ب- الحقوق التعدينية والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المماثلة.

٢- لا ينطبق هذا المعيار على الحالات التالية:

أ- الأصول الثابتة المحتفظ بها بغرض البيع (وذلك لانطباق المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS٥: بعنوان "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض ابيع والعمليات غير المستمرة على مثل هذه الأصول.

ب- الأصول البيولوجية (الحيوية) والمتعلقة بالنشاط الزراعي (حيث يطبق عليها معيار IAS٤١ والمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) الخاص بالزراعة.

جـ- أصول الاستكشاف والتنقيب والتعدين حيث يطبق عليها المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS٦ الخاص بأصول التعدين.

د- حقوق المعادن واستكشاف واستخراج المعادن والبترول والغاز الطبيعي والمواد غير المتجددة المشابهة.

٤/١/٤ المصطلحات الأساسية:

١- **القيمة الدفترية Carrying Amount:** هي المبلغ المعترف به في الميزانية للأصل بعد خصم مجمع الإهلاك واية خسائر انخفاض في قيمته.

٢- **التكلفة Cost:** هي النقدية أو ما في حكمها المسددة للحصول على الأصول في وقت الراء أو الإنشاء أو هي القيمة العادلة للمقابل الذي تعطيه المنشأة للغير لشراء الأصل أو إنشائه.

٣- **القيمة القابلة للإهلاك Depreciable Amount:** هي تكلفة الأصل الثابت أو القيمة الدفترية للأصل ناقصًا قيمة الخردة المقدرة في نهاية العمر الانتاجي.

٤- القيمة الاستعمالية لأصل في ظروف خاصة لمنشاة ما(**Entity-Specific Value**):هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة نشؤها من الاستخدام المستمر للأصل أو من التصرف فيه في نهاية العمر الانتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها عند تسوية الالتزام.

٥- **القيمة العادلة Fair Amount:** هو السعر الذي يستلم لبيع الأصل أو الذي يدفع لنقل الالتزام في معالمة تتم وفقًا لآليات السوق بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس.

٦- **خسائر انخفاض القيمة Impairment Loss:** هي الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد.

٧- **الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment:**

هي أصول ملموسة:

أ- يحتفظ بها المشروع من أجل استخدامها في انتاج السلع والبضائع والخدمات أو لتأجيرها للغير أو استخدامها لأغراض إدارية، و

ب- يتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة.

٨- **المبلغ القابل للاسترداد Recoverable amount:** هو صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.

٩- **القيمة المتبقية Residual value:** هي المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حاليًا من التصرف في الأصل بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية العمر الانتاجي.

١٠- **الحياة الانتاجية المفيدة Useful Life:**

أ) هي الفترة الزمنية المقدرة لاستخدام الأصل أو

ب) هي عدد الوحدات المقدر انتاجها أو الوحدات المماثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها مثلاً آلة معينة يقدرها عمرها بأنها سوف تنتج مائة ألف وحدة.

٥/١/٤ الاعتراف وتسجيل الأصل في الدفاتر:

عند الاعتراف بالأصل الثابت وتسجيله في الدفاتر يجب مراعاة ما يلي:

١- يتم الاعتراف وتسجيل الأصل في الدفاتر عند توافر شرطين هما:

أ) يتوقع أن تتدفع منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى المنشأة.

ب) يمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

٢- يتم الاعتراف ببعض البنود مثل قطع الغيار ومواد الصيانة وأدوات الإصلاح والتخريم عندما تستوفى تعريف الأصل الثابت، وفي الحالات التي لا تستوفى تعريف الأصل الثابت تعالج كمخزون.

٣- يترك للتقدير والحكم الشخصي لإدارة المنشأة تحديد وحدة القياس للاعتراف، وقد يكون من الملائم تجميع بنود ذات أهمية نسبية قليلة معًا مثل القوالب والأدوات وتطبيق المعيار على القيمة الإجمالية.

٤- وفقًا لمبدأ الاعتراف تقوم المنشأة بتقييم كافة تكاليف ممتلكاتها وأصولها بالتكلفة عند تكبدها وتتضمن هذه التكلفة كل من: تكلفة الاستحواذ أو الإنشاء المبدئية والنفقات اللاحقة لإضافة أو إحلال جزء منها أو خدمتها.

٥- لا تعترف المنشأة بالمبالغ الدورية المتكررة بصفة مستمرة (مثل العمالة والصيانة الدورية وتكلفة الأجزاء الصغيرة) ضمن تكلفة الأصول الثابتة وإنما تكون هذه المبالغ مصروفات صيانة وإصلاح في قائمة الدخل.

٦/١/٤ القياس المبدئي لتكلفة الأصل الثابت عند الاعتراف:

عند القياس المبدئي لتكلفة الأصل الثابت يجب مراعاة ما يلي:

١-القياس المبدئي للأصل الثابت بالتكلفة.

٢- تشمل تكلفة الأصل الثابت عند الاستحواذ ما يلي:

أ- ثمن الشراء شاملة رسوم الاستيراد والضرائب المدفوعة غير المستردة مثل الضريبة الجمركية وذلك بعد استبعاد الخصم التجاري والمسموحات (أن وجدت)، أما الضرائب المستردة مثل ضريبة المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة فلا تدخل ضمن التكلفة.

ب- التكاليف المباشرة الأخرى التي تتحملها المنشأة في سبيل تجهيز الأصل وإعداده للاستخدام المطلوب كما قررت إدارة المنشأة.

ج- التقدير المبدئي لتكاليف فك وإزالة الأصل واسترداد الموقع الموجود به كما كان، وتتحمل المنشأة هذا الالتزام إما عند شراء البند أو نتيجة لاستخدام الأصل خلال فترة محددة لأغراض أخرى بخلاف انتاج السلع خلال تلك الفترة.

٣- تشمل أمثلة التكاليف التي لا تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت ما يلي:

أ- تكلفة فتح تسهيلات ائتمانية جديدة.

ب- تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (مثل الحملات الإعلانية والترويجية).

ج- تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.

٤- يتوقف رسملة وإضافة تكلفة أي بند للأصل الثابت عندما ينتهي وضع الأصل الثابت في المكان والوضع والطريقة اللازمة لتشغيله بالطريقة التي كانت ترغبها الإدارة، ولذلك فإن التكاليف التي كانت ترغبها الإدارة، ولذلك فإن التكاليف التي تتحملها في سبيل استخدام وإعادة توزيع البند.

٥- يتم تحديد تكلفة الأصل الذي يتم إنشاؤه داخلياً بتطبيق نفس الأسس المتبعة في حالة شراء الأصل، وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع مثل هذا الأصل لأغراض البيع ضمن نشاطها، فإن تكلفة الأصل تكون هي نفسها تكلفة انتاج الأصول بغرض البيع (معيار المخزون)، وبالتالي يتم استبعاد أي أرباح داخلية (حيث لا يجوز أن تكسب المنشأة من نفسها)، كذلك لا يدخل ضمن تكلفة الأصل الثابت المنشأ داخليًا تكلفة الفاقد غير الطبيعي أو غير العادي من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى المستخدمة والتي تحدث أثناء انتاج الأصل المنشأ داخلياً، حيث أن الضياع غير العادي يرحل إلى قائمة الدخل.

٦- في حالات مبادلة أصل بأصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية تقاس تكلفة الأصول في هذه الحالة بالقيمة العادلة، إلا إذا:

أ- تفتقد عملية التبادل للجوهر التجاري.

ب- لا يمكن قياس القيمة العادلة لكل من الأصل المستلم والاصل المسلم بشكل موثوق فيه وفي الحالتين الأخيرتين يتم القياس بالقيمة العادلة للأصل المستبدل، وغذا كان لا يمكن الوصول لهذه القيمة العادلة للأصل المستبدل فإن تكلفته تقاس بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل به (المعطى من المنشأة في عملية التبادل).

٧- يمكن قياس القيمة العادلة للأصل الذي لا يوجد له مماثل في السوق بطريقة موثوقة إذا:

أ- لم يطرأ تغيرًا هامًا في تقدير القيمة العادلة المتوقعة للأصل.

ب- إذا أمكن تحديد واستخدام تقديرات معقولة ومناسبة للقيمة العادلة للأصل.

٨- تعالج الأصول الثابتة المحتفظ بها تحت مسمى التأجير التمويلي طبقًا لمعيار الإيجارات ذو الصلة (الدولي أو المصري).

٤/١/٧ القياس بعد الاعتراف:

تجدر الإشارة إلي أن معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة واهلاكاتها المعدل عام ٢٠١٥ قد ألغى الفقرات من ٣١ إلى ٤٢ والخاصة بنموذج إعادة التقييم، وهو ما يعني أن القياس بعد الاستخدام للأصول الثابتة في المعيار المصري يقتصر على نموذج واحد وهو نموذج التكلفة.

هذا، ويقوم نموذج التكلفة على الاعتراف ببنود الأصول الثابتة على أنها أصل ويتم تسجيله بسعر تكلفته الأصيلة مخصوماً مجمع الإهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة.

٤/١/٨ الإهلاك:

عند المعالجة المحاسبية لإهلاك الأصول الثابتة يجب مراعات ما يلي:

١- يتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل أخر.

٢- يعترف عادة بعبء الإهلاك عن أي فترة في الأرباح أو الخسائر لتلك الفترة. ومع ذلك فإن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها أصل ثابت تستخدم في بعض الأحيان في إنتاج أصول أخرى – وفي هذه الحالة- فإن عبء الإهلاك يشكل جزءًا من تكلفة الأصول الأخرى ويدرج ضمن القيمة الدفترية لهذه الأصول. وعلى سبيل المثال- يتم إدراج إهلاك منشآت ومعدات المصنع ضمن تكلفة تحويل المخزون (معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون"). وبالمثل- فقد يتم إدراج إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة

في أنشطة تطوير ضمن تكلفة أصل غير ملموس اعترف به طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة".

٣- يجب أن توزع القيمة القابلة للإهلاك لأصل ثابت على أساس منتظم على مدار العرم الانتاجي المقدر للأصل.

٤- يجب مراجعة القيمة التخريدية للأصل الثابت والعمر الانتاجي المقدر له على الأقل في نهاية كل سنة مالية – وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجة ذلك التغير (التغيرات) كتغير في تقدير محاسبي طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٥- يتم الاعتراف بالإهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن قيمته الدفترية طالما لم تزد القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية. ولا تمنع الإصلاحات والصيانة التي تجري على الأصل الحاجة لإهلاك ذلك الاصل.

٦- تتحدد قيمة الأصل القابل للإهلاك وذلك بعد خصم قيمته التخريدية. وفي الواقع العملي غالباً ما تكون قيمة الأصل التخريدية غير مؤثرة ولذا تصبح غير ذات أهمية نسبة عند حساب القيمة القابلة للإهلاك.

طريقة الإهلاك:

يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذي من المتوقع أن تستهلك المنشأة على أساسه المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

كما يجب أن يعاد النظر في طريقة الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة في نهاية كل سنة مالية على الأقل، وعندما يحدث تغيير مؤثر في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتضمنها الأصل فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس التغيير في ذلك النمط ويجب أن تتم المحاسبة عن هذا التغيير "كتغيير في تقدير محاسبي" طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

٤/١/٩ انخفاض قيمة الأصول (الاضمحلال):

يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٦) الخاص بانخفاض قيمة الأصول أو المعيار المحاسبي المصري رقم (٣١) المتعلق باضمحلال قيمة الأصول، وتتم المحاسبة بشكل منفصل مع الانخفاض أو الخسائر في قيم بنود الأصول الثابتة والمطالبات والتعويضات المتعلقة بها من طرف ثالث، وكذلك اي إنشاءات أو مشتريات لاحقة لإحلال الأصول حيث تعتبر أحداثاً اقتصادية منفصلة، ويتم التعامل معها كما يلي:

أ- الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الاصول وفقاً لمعيار الانخفاض في قيمة الأصول.

ب- يستبعد من الدفاتر بنود الأصول الثابتة التي تم التخلص منها أو استبعادها طبقًا لهذا المعيار.

ج- يدرج في قائمة الدخل العادية التعويض فيها الأضرار أو فقدت وذلك عندما تكون التعويضات قد استحقت فعلاً.

د- تعالج تكلفة بنود الاصول الثابتة المعاد إصلاحها أو المشتراه أو التي يتم إنشائها كإحلال لأصل آخر طبقًا لهذا المعيار.

٤/١/١٠ إلغاء الاعتراف (أي استبعاد الأصل من الدفتر):

عند إلغاء الاعتراف بالأصل الثابت يجب مراعاة ما يلي:

١- يتم إلغاء الاعتراف بالأصل أي استبعاد الأصل من الدفاتر بقيمته الدفترية في الحالتين التاليتين:

أ- عند التصرف فيه سواء بالبيع أو التنازل أو التبرع أو الهبة.

ب- عندما يفقد الأصل قدرته على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية سواء من استخدامه أو التصرف فيه.

٢- يتم إظهار الربح أو الخسارة (إن وجد) الناتجة من إلغاء الاعتراف بالأصل في الأرباح والخسائر في قائمة الدخل وذلك في تاريخ إلغاء الاعتراف (إلا إذا اقتضى معيار التأجير التمويلي معالجة خلاف ذلك).

٣- يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الاعتراف بأي بند من الأصول الثابتة عن طريق إيجاد الفرق بين صافي العائد من التصرف (إن وجد) والقيمة الدفترية للأصل.

وإجمالاً لما سبق، يمكن تلخيص النقاط الأساسية في المعيار والتي ترتبط بالاعتراف والقياس المحاسبي للأصول الثابتة في الجدول رقم(١/٤) التالي:

بيان	الشرح
١. الاعتراف المبدئي للأصل الثابت وعناصر التكلفة.	إذا وجد أصل ثابت مؤهل للاعتراف به فإنه يتم الاعتراف به بصفة مبدئية بتكلفته وتتحدد التكلفة بأنها: مبلغ النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة للأصول الأخرى التي قدمت للحصول على الأصل في وقت شرائه أو بناءه ويشمل ذلك: ١- سعر الشراء شاملاً كل الضرائب والرسوم غير المستردة ولكن بالصافي بعد الالتزامات التجارية. ٢- التكلفة المباشرة لكي يصل الأصل إلى مكانه وحالته اللازمة حتى يكون جاهزًا للتشغيل بالطريقة التي تريدها الإدارة منه. ٣- التقدير المبدئي للتكلفة عن الفك والإزالة وإعادة الموقع إلى ما كان عليه إذا كان على المنشأة التزام بإعادة الموقع لحالته الأصلية – مثلا – عند إنشاء محطة قوى نووية. وتشمل التكاليف المباشرة لوضع الأصل الثابت في مكانه وحالة التشغيل: ١- تكاليف منافع العاملين الناشئة مباشرة في إنشاء أو شراء الأصل مثل مرتبات وأجور تركيب الآلات أو أجور إنشاء قواعد خرسانية لتثبيت الأصل الثابت. ٢- تكاليف إعداد الموقع والتسليم والمناولة المبدئية وتكاليف التجميع والتكاليف التي يتم تكبدها في اختبار أن الأصل يعمل بشلك صحيح مثلا التكاليف القانونية وأتعاب المعماري. أما التكاليف التي لا تنسب مباشرة لوضع الأصل الثابت في مكانه وحالة التشغيل فإنه لا يمكن الاعتراف بها كجزء من تكلفة الأصل الثابت، وهذه المصروفات تستنفذ عند تكبدها ما لم يكن مناسباً الاعتراف بها بمقتضى معيار آخر، ومن أمثلة التكاليف التي تستنفذ كمصروف عند حدوثها تشمل:

	– تكلفة فتح مقر جديد أو تقديم منتجات جديدة. – تكلفة إجراء أعمال في موقع جديد أو فئة جديدة من العملاء والمصاريف الإدارية والمصروفات غير المباشرة العامة. **<u>بالنسبة للأصل الثابت المنتج داخلياً:</u>** تتحدد تكلفته باستخدام نفس المبادئ مثل الأصل المشترى ولذلك لا يكون ملائماً اعتبار بعض المصروفات العامة كجزء من تكلفة الأصل الثابت المنتج داخلياً، مثل تخصيص بعض التكاليف لأغراض الأرباح الداخلية أو أي تكاليف غير عادية تتكبدها المنشأة مثل تلك الناشئة عن أخطاء التصميم أو النفايات والمنازعات، حيث يجب اعتبارها مصروفات عند تكبدها ولا تشكل جزءاً من التكاليف المرسملة للأصل الثابت، وبالنسبة لتكاليف الاقتراض المتكبدة فإنها قد تشكل جزء من الأصل الثابت إذا توافرت الشروط الواردة في المعيار المحاسبي IAS٢٣ الخاص بتكلفة الاقتراض.
٢. التوقف عن الاعتراف بالتكاليف المحملة على الأصل الثابت.	يجب أن يتوقف الاعتراف بالتكاليف كجزء من تكلفة الأصل الثابت عندما يكون البند قادراً على التشغيل بالطريقة التي كانت تقصدها الإدارة، وفي حالة الأصول التي يكتمل إنشاؤها فإنه سيكون عند إتمامه واختباره وتركيبه في الموقع المستهدف – حتى وأن كمان الأصل لم يوضع بعد في الاستعمال، فمثلاً تم الانتهاء من إنشاء المبنى ولكنه لم يستخدم بعد هنا تتوقف الرسملة، وأي خسائر تشغيل يتم تكبدها خلال الجزء الأسبق من حياة الأصل، بينما الطلب يجري تكوينه وتسويقه فلا ينبغي الاعتراف به كجزء من تكلفة الأصل.
٣. القياس المبدئي للتكلفة.	تقاس التكلفة بالسعر النقدي وقت الاعتراف بالأصل فإذا كمان الدفع مؤجلاً بعد فترة الائتمان العادية فإن التكلفة المعترف بها تخصم للأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود ويعترف بالفرق كفائدة. وإذا كان هناكم تبادل أصول بدلاً من الدفع النقدي فإنه يجب

	الاعتراف بالأصل الجديد بالقيمة العادلة وتفترض هذه المعالجة أن التبادل ممكن تجارياً وأنه يمكن قياس قيمة العادلة بشكل موثوق.
٤. النفقات التالية.	تكاليف الإصلاح والصيانة الروتينية والدورية والخدمة الدورية يجب أن تعتبر مصروفاً في قائمة الدخل عند تكبدها، ومع هذا فإنه في الظروف التي تزيد من الطاقة الانتاجية أو قيمة الأصل إلى الدرجة التي تزيد من الطاقة الانتاجية أو قيمة الأصل إلى الدرجة التي تزيد معها المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل فإنه يجب الاعتراف بها كجزء من تكلفة الأصل.
٥. القياس بعد الاعتراف	**القياس بعد الاعتراف:** عقب الاعتراف ببند الأصول الثابتة بالتكلفة، فإنه عند القياس اللاحق ينبغي على المنشأة أن تستخدم **نموذج التكلفة:** حيث يستمر الأصل الثابت بالتكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة (إن وجد).
	القيمة الدفترية – تكلفة أصلية – مجمع الإهلاك – مجمع خسائر انخفاض القيمة
	<u>– نموذج التكلفة والإهلاك:</u> يتطلب نموذج التكلفة قياس إهلاك الأصل بتكلفته المبدئية ناقصاً قيمة الخردة (أو القيمة المتبقية عند التخلص من الأصل)، ويتم توزيع هذه القيمة على مدار العمر الإنتاجي، وإل الدرجة التي تكون قيمة الأصل القابلة للإهلاك قد حملت على قائمة الدخل، وفي كل فترة فإن صافي القيمة الدفترية للأصل الثابت سوف تقل بمقدار الإهلاك. ويستمر الأصل في الإهلاك حتى تصل قيمته الدفترية إلى صفر أو إلى القيمة التي تتوقع المنشأة بها أن تبيع الاصل أي قيمة الخردة والتي يجب تقديرها في نهاية كل فترة على افتراض أن

	الأصل وصل بالفعل إلى نهاية حياته المفيدة بالنسبة للمنشأة. ويجب استخدام أساس منتظم لتخصيص الإهلاك على مدار عمر الأصل الثابت ويجب أن يعكس هذا الأساس النمط الذي تستفيد به المنشأة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل. والطريقة الشائعة لإهلاك الأصل هي طريقة القسط الثابت ويذكر المعيار طريقتين اضافيتين هما: ١- طريقة وحدات الانتاج: وتتبع هذه الطريقة عندما يمكن تقدير عدد وحدات الانتاج التي يمكن أن تتحقق على مدى حياة الأصل، ويحسب إهلاك كل فترة على أساس مستوى الإنتاج في الفترة. ٢- طريقة الرصيد المتناقص: وفي ظل هذه الطريقة فإن الإهلاك يكون كبيراً في السنة الأولى للأصل لأنه يكون جديد ومنفعة أكبر)، ثم يقل تدريجياً، ويعكس استخدام هذه الطريقة للسيارات، ويتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة في قائمة الدخل.

هذا، وتجدر الإشارة في نهاية هذا المبحث إلي أن المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأصول الثابتة في المنشآت الزراعية قد تم تناولها بالتفصيل في الفصل الثاني.

٣/٤. المبحث الثاني
الأصول البيولوجية(الحيوية)

يستهدف هذا المبحث بشكل رئيس التعرف علي طبيعة الأصول البيولوجية (الحيوية) في المنشآت الزراعية وأسس الاعتراف والقياس المحاسبي لها، ولا يعد من نافلة القول في هذا الصدد أنه بمراجعة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة تبين أن المحاسبة عن الأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم(٤١) ومعيار المحاسبة المصري رقم(٣٥) بعنوان الزراعة.

هذا، ولتحقيق الهدف من هذا المبحث فقد تم تناوله علي النحو التالي:

١/٣/٤. تعريف الأصول البيولوجية.

٢/٣/٤. خصائص الأصول البيولوجية.

٣/٣/٤. المحاسبة عن الأصول البيولوجية.

١/٣/٤. تعريف الأصول البيولوجية:

تعد الأصول البيولوجية (الحيوية) دعامة أساسية من دعامات البنيان الاقتصادي والاجتماعي في مصر، حيث تتمتع الأصول البيولوجية بقدر يتسم بالأهمية النسبية في التنمية الاقتصادية للدولة بما تسهم به من اضافة للناتج القومي تتمثل في الانتاج النباتي والحيواني والمزارع السمكية بالإضافة إلي إنتاج الأخشاب كأخشاب الزيتون التي تعد من أفضل أنواع الاخشاب لأعمال النحت. هذا بالإضافة لما تمثله صادرات بعض الأصول البيولوجية من مصدر للنقد الأجنبي اللازم لتمويل خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

هذا، وقد ورد مصطلح الأصول البيولوجية في العديد من المعايير المحاسبية الصادرة عن المنظمات المهنية، فعلي سبيل المثال تم تعريف الأصول البيولوجية في المعيار المحاسبي الاسترالي رقم(١٠٣٧) بعنوان" الأصول المولدة ذاتياً والمعاد توليدها" بأنها الكائنات الحية غير البشرية"، كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعريف الأصول البيولوجية من خلال معيار المحاسبة الدولي رقم(٤١) بعنوان الزراعة بأنها" الكائنات الحية من نباتات وحيوانات". أما

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) بعنوان الزراعة عرف الأصل الحيوي بأنه" حيوان أو نبات حي".

وبناءً علي ما تقدم، يمكن تعريف الأصول البيولوجية بأنها" الكائنات الحية غير البشرية التي تمتلكها المنشأة الزراعية نتيجة أحداث ومعاملات اقتصادية، وكائنات حية غير بشرية مولدة ذاتياً مع توقع الحصول علي منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة إدارة خاصية التحول البيولوجي".

وبهذا فإن الأصول البيولوجية هي الكائنات الحية غير البشرية المملوكة للمنشأة والتي يتم إدارة التحول البيولوجي الخاص بها والرقابة عليها مع توقع منافع اقتصادية مستقبلية منها، متضمنة بذلك:

١. الكائنات الحية غير البشرية التي يتم اقتناؤها نتيجة حدث أو معاملة اقتصادية قائمة علي عملية الشراء.

٢. الكائنات الحية غير البشرية التي يتم اقتناؤها نتيجة إنتاجها داخلياً كإنتاج خاص بالمنشأة الزراعية.

٢/٣/٤. خصائص الأصول البيولوجية:

تتسم الأصول البيولوجية بعدة خصائص فريدة تميزها عن غيرها من الأصول؛ وتتمثل أهم تلك الخصائص فيما يلي:

أولاً: التحول البيولوجي كسمة أساسية للأصول البيولوجية:

تتصف الأصول البيولوجية بخاصية فريدة تتميز بها عن بقية الأصول العادية، وتتمثل هذه الخاصية في خاصية التحول البيولوجي والتي تعبر عما يلي:

١. مرور الأصل البيولوجي بمراحل مختلفة خلال فترة حياته متمثلة في النشأة والنمو والإنتاج والاندثار للأصل البيولوجي الأصلي أو الجديد. وتعبر مرحلة النشأة عن نشأة نباتات أو حيوانات جديدة، وتعبر مرحلة النمو عن زيادة كمية ونوعية النبات أو الحيوان، ومن المتوقع

خلال مرحلة الإنتاج أن ينتج الأصل البيولوجي منتجاً أو نتاجاً زراعياً، كما تعبر مرحلة الاندثار عن نقص نوعي وكمي للحيوان أو النبات الأصلي، أو النبات أو الحيوان الجديد.

٢. يتعرض الأصل البيولوجي خلال مراحل التحول البيولوجي إلي تغيرات كمية، وتغيرات نوعية؛ حيث تعبر التغيرات الكمية عن زيادة أو نقص عدد الحيوانات أو النباتات، بينما تعبر الاختلافات النوعية عن كثافة الغابات، وطول الألياف، والصفات الوراثية.

هذا، وتحقيقاً لإدارة التحول البيولوجي من خلال النشاط الزراعي، يجب أن تهمل إدارة المنشة علي توفير الظروف المناسبة التي تعمل علي المساعدة في نمو الأصل البيولوجي وانتاجه بأفضل صورة ممكنة، مع قياس التغيرات التي تطرأ علي تلك الأصول البيولوجية.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلي أن للتحول البيولوجي أثر علي القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية. وبعبارة أخري، يمكن القول بأن قيمة الاصول البيولوجية تتأثر في مراحل حياتا المختلفة نتيجة لما يطرأ عليها من تغيرات كمية ونوعية وتحولات بيولوجية، مما يسفر عما يلي:

أ. تزايد قيمة الأصول البيولوجية بمرور الزمن في مرحلة معينة من مراحل حياتها وهي مرحلة النمو.

ب. خلال مرحلة الإنتاج ينتج الأصل البيولوجي منتجاً زراعياً قد يعد ناتجاً عن فصل المنتج من الأصل البيولوجي(علي سبيل المثال الألبان، أو الأخشاب، أو الحصول الزراعي، ...الخ) مع بقاء الأصل البيولوجي، وفي هذه الحالة يعد الأصل البيولوجي أصلاً منتجاً. وفي حالات أخري يتم الحصول علي منتج زراعي نتيجة توقف حياة الأصل البيولوجي(علي سبيل المثال الزراعات الموسمية، جذوع الأشجار، اللحوم من الماشية، الأسماك، .....الخ)، ويعد علي سبيل المثال في هذه الحالة أصلاً استهلاكياً.

ج. في مرحلة الإنتاج قد تنتج الأصول البيولوجية أصول بيولوجية أخري تعد كنتاج للأصول البيولوجية الأصلية(الأم)، وبذلك قد تؤدي تلك المرحلة إلي نشأة أصل بيولوجي جديد.

د. تتناقص قيمة الأصول البيولوجية بسبب الشيخوخة أو المرض، نظراً لمرور حياة الأصل البيولوجي بمرحلة الاندثار(الاضمحلال) في فترة من فترات حياته. كما تتعرض الأصول البيولوجية إلي بعض الأمراض التي تضعف من إنتاجها أو تؤدي إلي فنائها، وذلك في مرحلة مبكرة من مراحل حياتها.

وفي ضوء ما سبق، فإن إمكانية قياس الأصل البيولوجي محاسبياً يحتاج إلي محاولة التوصل إلي قيمة حقيقية يتم الافصاح محاسبياً عنها، بما ينعكس علي إعداد القوائم المالية تعبر عن حقيقة المركز المالي للمنشأة الزراعية، مع مراعاة ما يلي:

- تأثير طبيعة الأصول البيولوجية علي إمكانية الاعتماد علي التكلفة التاريخية كمدخل لقياس الأصول البيولوجية مع حساب الإهلاك، ذلك مع الأخذ في الاعتبار تزايد قيمة تلك الأصول خلال مرورها بمراحل النشأة والنمو والإنتاج، ثم تتناقص تلك القيمة خلال مرحلة الاندثار(الاضمحلال)، ثم لا تصلح طرق الإهلاك المعتادة من قسط ثابت أو متناقص، وإنما لابد من التوصل إلي طريقة أخري يمكن التعبير من خلالها عن التغير في القيمة التي يفصح عنها بالقوائم المالية.
- إعادة تقدير الأصول البيولوجية وفقاً لما يطرأ عليها من نقص نتيجة النفوق، أو ما يطرأ عليها من زيادة نتيجة النمو أو إنتاج نتاجاً جديداً.

ثانياً: موسمية بعض الأصول البيولوجية:

تتميز بعض المحاصيل الزراعية(الأصول البيولوجية) بموسمية الحصاد، أي أن المحصول الزراعي يتم حصاده في مواسم محددة من العام (بساتين الأزهار، المحاصيل الموسمية مثل القطن والأرز)، بينما يتصف الطلب عليها بالاستمرارية علي مدار العام، مما

يمثل عاملاً مؤثراً علي اختلاف أسعار تلك المنتجات والمحاصيل الزراعية في وقت حصادها عنه في الأوقات اللاحقة، وبما يؤثر علي تفضيل الاتجاه إلي أسس قياس تعكس أثر موسمية تلك الأصول البيولوجية.

ثالثاً: تأثير الطبيعة علي الأصول البيولوجية:

تمثل الطبيعة عاملاً مؤثراً علي الأصول البيولوجية وعلي كمية المنتجات الزراعية وجودتها، بما تفرضه من عوامل لا يمكن التحكم فيها مثل العوامل الجوية(درجة الحرارة والرطوبة، والمطار،....الخ)، والعوامل الوراثية والإصابة بالأمراض التي تضعف انتاجها، أو تؤدي إلي فنائها في مرحلة مبكرة من مراحل حيلتها، أو إصابتها بالأوبئة التي تقضي علي أعداد كبيرة منها في مراحل متفاوتة من دورة حياتها مما يؤثر علي كمية إنتاجها كنتاج أو منتجات زراعية..

رابعاً: تأثير بعض العوامل الفنية علي الأصول البيولوجية النباتية:

يتأثر إنتاج الأصول البيولوجية النباتية من وزن وحجم بأنواع البذور وأوقات الزراعة وطرق الري وأنواع التسميد ومنظمات النمو، وكذلك يتأثر المخزون ونسبة الفقد والتلف من منتجات الأصول البيولوجية النباتية بطرق القطف والتخزين، وهذا ما يؤكد علي ضرورة الاتجاه إلي أسس للقياس المحاسبي تعمل علي التوصل إلي قيمة حقيقية يتم الإفصاح عنها محاسبياً بالقوائم المالية.

٣/٣/٤. المحاسبة عن الأصول البيولوجية:

تجدر الإشارة بداية إلي أنه بمراجعة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة تبين أن المحاسبة عن الأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية تخضع لمعيار المحاسبة الدولي رقم(٤١) ومعيار المحاسبة المصري رقم(٣٥) بعنوان الزراعة.

وتأسيسا علي ذلك، سوف يتم تناول معيار المحاسبة الدولي رقم(٤١) ومعيار المحاسبة المصري رقم(٣٥) بعنوان الزراعة، للتعرف علي طبيعة الأصول البيولوجية في المنشآت

الزراعية وأسس الاعتراف والقياس المحاسبي لها فقط، ويتم ترك باقي تفاصيل هذين المعيارين والاختلافات بينهما ليتم تناولها بالتفصيل في الفصل السابع المخصص لها في هذا الكتاب.

هذا، ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية كما جاءت في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) من خلال ما يلي:

أولاً: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الإنتاجية:

يمكن توضيح المعالجة المحاسبية للوصول البيولوجية الإنتاجية من خلال من خلال التفرقة بين حالتين هما:

(١) الحالة الأولى: في حالة وجود سوق نشطه:

يمكن توضيح المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الإنتاجية في حالة توافر سوق نشطه من خلال التفريق بين نوعين من الاصول البيولوجية الإنتاجية، وذلك علي النحو التالي:

(أ) النوع الأول: الاصول البيولوجية الإنتاجية عن طريق الشراء:

تقضي متطلبات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية(وفقا للمعيار المحاسبي المصري رقم(٣٥) والدولي رقم (٤١) بأن يتم قياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي به وفي كل تاريخ لإعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكلفة المقدرة عند نقطه البيع، مع الاعتراف بمصروفات نقل المشتريات من الاصول البيولوجية.

هذا، ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الإنتاجية عن طريق الشراء، من خلال الحالة العملية التالية:

الحالة العملية رقم(١):

قامت منشأه زراعيه لإنتاج الالبان بشراء قطيع من الابقار قدرت قيمته العادلة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه، مع تحمل تكلفه نقل ٥٠,٠٠٠ جنيه، وفي حالة رغبه المنشاة في بيع القطيع فور شراؤه مباشره فان مصروفات البيع تبلغ ٩٠٠٠ جنيه، ومصروفات نقل المبيعات تبلغ ٧٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد قيمه الاصول البيولوجية الإنتاجية في هذه الحالة.

الحـــل:

قيمه شراء القطيع

= ٥٠٠٠٠٠ +٥٠٠٠٠(مصروفات نقل المشتريات) = ٥٥٠٠٠٠ ج.

القيمة العادلة للقطيع

= ٥٥٠٠٠٠- (٩٠٠٠ج م. البيع+ ٧٠٠٠ج م. نقل المبيعات)

= ٥٥٠٠٠٠-١٦٠٠٠= ٤٣٤٠٠٠ ج.

(ب) النوع الثاني: الاصول البيولوجية الإنتاجية المولدة ذاتيا(عن طريق النتاج):

في هذا النوع من الاصول البيولوجية أشار معيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) والدولي رقم(٤١) إلي صعوبة توافر سوق نشطة في هذه المرحلة البيولوجية.

(٢) الحالة الثانية: في حالة عدم وجود سوق نشطه:

يمكن توضيح المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الإنتاجية في حالة توافر سوق نشطه من خلال التفريق بين نوعين من الاصول البيولوجية الإنتاجية، وذلك علي النحو التالي:

(أ) النوع الأول: الاصول البيولوجية الإنتاجية عن طريق الشراء:

تقضي متطلبات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية(وفقا للمعيار المحاسبي المصري رقم ٣٥ والدولي رقم ٤١) بأن يتم قياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي به وفقا لسعر أحدث معامله، أو الاسعار السوقية للأصول المشابهة مع اجراء بعض التعديلات، ولم يحدد المعيار ماهيه تلك القيمة السوقية.

هذا، ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الإنتاجية عن طريق الشراء، من خلال الحالة العملية التالية:

الحالة العملية رقم (٢):

قامت منشأه زراعيه لإنتاج الالبان بشراء قطيع من الابقار بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه، في حين تتمثل صافي القيمة البيعية لهذا القطيع مبلغ ٥٥٠٠٠٠ جنيه مع تحمل المنشاة لتكلفه نقل مشتريات ٥٠٠٠ جنيه، وفي حالة رغبه المنشاة في بيع القطيع فور شراؤه مباشره فان مصروفات البيع تبلغ ٩٠٠٠ جنيه، ومصروفات نقل المبيعات تبلغ ٧٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد قيمه الاصول البيولوجية في هذه الحالة.

الحـــل:

لم يحدد المعيار أساس القياس المحاسبي المستخدم لتحديد القيمة العادلة، ومن ثم يمكن التوصل الى القيمة العادلة من خلال الاعتماد على قيمه الشراء، أو القيمة البيعية، كأساس لحساب القيمة العادلة على النحو التالي: **أولاً:** يمكن الاعتراف بالأصول البيولوجية الإنتاجية في حالة الشراء بالاعتماد على قيمة الشراء كأساس لتحديد القيمة العادلة:

وفي هذه الحالة تكون قيمه الاصول البيولوجية الإنتاجية تبلغ ٤٨٤٠٠٠ جنيه.

أو ثانياً: يمكن الاعتراف بالأصول البيولوجية الإنتاجية في حالة الشراء بالاعتماد على القيمة البيعية كأساس لتحديد القيمة العادلة:

وفي هذه الحالة تكون قيمه الاصول البيولوجية الإنتاجية تبلغ ٥٥٠٠٠٠ جنيه.

(ب)النوع الثاني: الاصول البيولوجية الإنتاجية المولدة ذاتيا(عن طريق النتاج):

تقضي متطلبات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفقا للمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) بأن يتم الاعتراف بالأصل البيولوجي الانتاجي المولد ذاتيا كأرباح محسوبة وفقا للتكلفة مطروحا منها مجمع الاستهلاك واي خسائر اضمحلال.

هذا، ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الإنتاجية المولدة ذاتيا(عن طريق النتاج)، من خلال الحالة العملية التالية:

الحالة العملية رقم (٣):

تم انتاج ٥٠ نتاج (أصول مولده ذاتيا) قدرت تكلفه النتاج ٤٠٠ جنيه، تم تعرض عدد خمس نتاج لظروف صحيه، أدت إلى اضمحلال قيمته السوقية عن تكلفته، وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة ١٦٠ جنيه للنتاج الواحد، وبذلك قدرت خسائر الاضمحلال ٢٤٠ جنيه. بلغ مجمع استهلاك النتاج ٣٠٠ جنيه عن الفترة، وتبين أن الرقم القياسي الخاص للأسعار ١٢٠ ٪.

المطلوب: تحديد قيمه الاصول البيولوجية في هذه الحالة.

الحـــل:

– قيمه الاصول البيولوجية في هذه الحالة= ٥٠ نتاج×٤٠٠

= ٢٠٠٠٠ج – القيمة الدفترية للأصول البيولوجية = ٢٠٠٠٠ج

يطرح منها:

- مجمع اهلاك النتاج (٣٠٠)
- خسائر اضمحلال (٢٤٠×٥) = (١٢٠٠)

١٨٥٠٠

ثانياً: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية الاستهلاكية:

يمكن توضيح المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية الاستهلاكية من خلال التفرقة بين نوعين أساسيين منها هما:

(أ) النوع الاول: قياس الزراعات الموسمية الشتوية(القمح، البرسيم):

لم يتعرض المعيار المحاسبي المصري رقم ٣٥ والدولي رقم ٤١، للزراعات الموسمية الشتوية بصفه خاصه، وإنما شملت متطلبات قياس الاصول البيولوجية بصفه عامه قياسه بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكلفة المقدرة عند نقطه البيع، وفي حالة عدم التوصل الى قيمه سوقيه يمكن الاعتماد عليه يتم الرجوع الى التكلفة مخصوماً منها مجمع الإهلاك وخسائر الاضمحلال.

هذا، ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية للزراعات الموسمية الصيفية (الذرة الشامية، أرز)، من خلال الحالة العملية التالية:

الحالة العملية رقم (٤):

قامت منشأه زراعيه بزراعه ٣٠ فدان قمح، بلغت تكاليف زراعته ١٠٠٠ج للفدان، وتكاليف حصاده ٢٠٠ جنيه، وقدر المحصول بمتوسط ١٦ أردب للفدان، بقيمه عادلة للأردب ٢٥٠ جنيه، مع تحمل مصروفات بيع ٣٠ جنيه للأردب، مع ملاحظه عدم قابليه تخزين المحصول.

المطلوب:

١. **تحديد قيمه الأصل البيولوجي(القمح).**
٢. **تحديد المصروفات المرتبطة بالأصل البيولوجي(القمح).**

الحـــل:

١. **تحديد قيمه الاصل البيولوجي(القمح):**

قيمة الاصل البيولوجي(القمح)

= قيمة المحصول(٣٠×١٦×٢٥٠) – مصروفات البيع(٣٠×١٦×٢٠)=١٠٥٦٠٠ج.

٢. **تحديد المصروفات المرتبطة بالأصل البيولوجي(القمح):**

المصروفات المرتبطة بالأصل البيولوجي(القمح)

= مصروفات زراعة أصول بيولوجية(مصروفات قبل الحصاد) + مصروفات حصاد أصول بيولوجية (مصروفات الحصاد) = (٣٠ ×١٠٠٠)+(٣٠×٢٠٠)=٣٦٠٠٠ج.

(ب) النوع الثاني قياس الزراعات الموسمية الصيفية(الذرة الشامية، أرز):

لم يتعرض المعيار المحاسبي المصري رقم ٣٥ والدولي رقم ٤١، للزراعات الموسمية الصيفية بصفة خاصة، وإنما شملت متطلبات قياس الاصول البيولوجية بصفه عامه قياسه بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكلفة المقدرة عند نقطه البيع، وفي حالة عدم التوصل الى قيمة سوقية يمكن الاعتماد عليه يتم الرجوع الى التكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك وخسائر الاضمحلال، ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية للزراعات الموسمية الصيفية (الذرة الشامية، أرز)، من خلال الحالة العملية التالية:

الحالة العملية رقم (٥):

قامت منشأه الصباح الزراعية بزراعة ٤٠ فدان أرز، بلغت تكاليف زراعته ١٥٠٠ جنيه للفدان، وتكاليف حصاده ٣٠٠ جنيه، وقدر المحصول بمتوسط ٢ طن للفدان، بقيمة عادلة للطن١٤٠٠ جنيه عند الحصاد، مع تحمل مصروفات بيع ٥٠ جنيه لطن، وتكاليف نقل ٣٠ جنيه للطن، وقيمة عادلة ١٨٠٠ جنيه للطن عند تخزينه حتى نهاية الفترة المالية، ومصروفات بيع ٧٠ جنيه للطن، ومصروفات نقل ٣٥ جنيه للطن.

المطلوب:

١. **تحديد قيمه الأصل البيولوجي(الأرز).**

٢. **تحديد المصروفات المرتبطة بالأصل البيولوجي(الأرز).**

الحـــــل:

١. تحديد قيمه الاصل البيولوجي(الأرز):

قيمه الاصل البيولوجي(الأرز)

= قيمة المحصول(٤٠×٢×١٤٠٠) – مصروفات البيع(٤٠×٢×٨٠)=١٠٥٦٠٠ج.

٢. تحديد المصروفات المرتبطة بالأصل البيولوجي(القمح):

المصروفات المرتبطة بالأصل البيولوجي(الأرز)

= مصروفات زراعة أصول بيولوجية(مصروفات قبل الحصاد) + مصروفات حصاد أصول بيولوجية(مصروفات الحصاد)= (٤٠ ×١٥٠٠)+(٤٠×٣٠٠)=٤٨٠٠٠ج.

ثالثاً: المعالجة المحاسبية لمبيعات الاصول البيولوجية الإنتاجية:

تقضي متطلبات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية(وفقا للمعيار المحاسبي المصري رقم ٣٥ والدولي رقم ٤١) بأن يتم قياس الاصول البيولوجية الإنتاجية في كل الحالات عند نقطه البيع بالقيمة العادلة ناقص التكاليف المقدرة للبيع. ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية لمبيعات الاصول البيولوجية الإنتاجية، من خلال الحالة العملية التالية:

الحالة العملية رقم (٥):

قامت مزرعة لتربية المواشي بيع ٢٠ % من رؤوس الماشية الموجودة بالمزرعة بمبلغ ١٤٠٠٠٠ج، مع سداد عموله بيع ٢٠٠٠ جنيه، ومصروفات نقل ٤٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد قيمه مبيعات الاصول البيولوجية الإنتاجية(المواشي).

الحـــــل:

مبيعات الاصول البيولوجية الانتاجية(المواشي)= القيمة العادلة– التكاليف المقدرة للبيع

= ١٢٠٠٠٠ج– (٢٠٠٠+٤٠٠٠)= ١٣٤٠٠٠ج.

رابعاً: المعالجة المحاسبية للمصروفات اللاحقة:

لم ينص المعيار على كيفيه معالجه المصروفات اللاحقة المرتبطة بالنشاط الزراعي، وبصفه عامه يمكن اعتبار المصروفات اللاحقة للأصل البيولوجي مصروفات تشغيلية مرتبطة بالنشاط الجاري. ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية للمصروفات اللاحقة المرتبطة بالأصول البيولوجية الإنتاجية، من خلال الحالة العملية التالية:

الحالة العملية رقم (٦):

تحملت المنشاة الزراعية مصروفات لأصول بيولوجية إنتاجية في مرحله النمو تمثلت في مصروفات أدويه ٧٠٠٠ جنيه، ومصروفات تغذيه ١٥,٠٠٠ جنيه، واجور عمال الرعاية للقطيع ٥٠٠٠ جنيه خلال الفترة، وكذلك تم تحمل مصروفات الأصول بيولوجية إنتاجية في مرحله الانتاج (تمام النضج) تمثلت في مصروفات أدويه ١٠٠٠ جنيه، ومصروفات تغذيه ٢٠,٠٠٠ جنيه، واجور عمال الرعاية للقطيع ٢٠٠٠ جنيه خلال الفترة.

المطلوب: تحديد المصروفات اللاحقة للأصل البيولوجي.

الحـــل:

المصروفات اللاحقة للأصل البيولوجي=(٨٠٠٠ جنيه مصروفات أدويه+ ٣٥٠٠٠ جنيه مصروفات تغذيه+ ٧٠٠٠ اجور عمال الرعاية)= ٥٠٠٠٠ج.

وإجمالاً لما سبق، يمكن تلخيص المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية والمفاهيم الأساسية المرتبة بها في الجدول التالي:

بيـــــــان	الشـــــــــــرح
١. الاعتراف بالأصول البيولوجية:	يجب على المنشاة ان تعترف بالأصل البيولوجي او المنتج الزراعي فقط عندما: ١. تسيطر المنشاة او التحكم في الاصل نتيجة لأحداث سابقه. ١. يحتمل ان تتدفق منافع اقتصاديه مستقبليه من الاصلي. ٢. يمكن قياس القيمة العادلة او تكلفه الاصل بدرجه موثوقة(يعتمد عليها).

٢. قياس الأصول البيولوجية:	عند قياس الأصول البيولوجية يجب مراعاة ما يلي: ١. يجب قياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وعند كل تاريخ لاحق بالقيم العادلة ناقصا تكاليف البيع المقدرة فيما عدا الحالات التي لا يمكن فيها قياس القيمة العادلة بشكل موثوق حيث يجب ان يقاس بالتكلفة ناقصه مجمع الاهلاك واي خسائر انخفاض قيمه متراكمه، وما ان تصبح القيمة العادلة لهذا الاصل ممكنه القياس بشكل موثوق فانه يجب قياسها بالقيمة العادلة ناقص التكاليف المقدرة عند البيع. ٢.يجب قياس الناتج الزراعي بعد حصاده من اصل بيولوجي للمنشاة بقيمته العادل ناقص التكاليف المقدرة عند البيع وقت الحصاد، هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المخزون او اي معيار آخر. ٣.عند وجود سوق نشطه للأصل البيولوجي اي ناتج الحصاد، فان السعر المعروض في السوق يكون هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لهذا الاصل، وتقوم من القيمة العادلة على اساس الموقع الحالي والظروف وتعكس سعر السوق ناقصا تكاليف النقل وغيرها اللازمة لوجود الاصل في السوق، وغالبا ما تدخل بعض المنشآت في عقود لبيع الاصل البيولوجي او المنتج الزراعي في تاريخ مستقبلي، وفي هذه الحالة فانه لا يتم ضبط او تسويه القيمة العادلة للأصول البيولوجية بسبب وجود العقد. ٤. في حالة عدم وجود سوق النشطة فإنه يمكن أن تستخدم المنشأة واحدا او اكثر مما يلي لتحديد القيمة العادلة: أ. سعر الصفقة الاحدث في السوق. ب. اسعار السوق للأصول المماثلة. ج. مقاييس مرجعيه مثل قيمه بستان معين. ٥. يجب ادخال المكسب او الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادل مطروحا منها تكاليف البيع ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع الاصل بيولوجي في صافي الربح او الخسارة للفترة التي نجمت عنها. ٦. قد ينجم مكسب عند الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، مثال ذلك عندما يولد (عجل).

٤/٤. ملخص الفصل الرابع

استهدف هذا الفصل تعريف الدارس بأسس الاعتراف والقياس المحاسبي في المنشآت الزراعية، ولتحقيق الهدف من هذا الفصل فقد تم تقسيمه إلى مبحثين؛ تناول **المبحث الأول الأصول الثابتة،** وذلك من خلال إلقاء الضوء علي طبيعة الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية وأسس الاعتراف والقياس المحاسبي لها؛ واتضح من خلال دراسة وتحليل هذا العنصر ما يلي:

- إذا وجد أصل ثابت مؤهل للاعتراف به فإنه يتم الاعتراف به بصفة مبدئية بتكلفته وتتحدد التكلفة بأنها:
- مبلغ النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة للأصول الأخرى التي قدمت للحصول على الأصل في وقت شرائه أو بناءه ويشمل ذلك: (١) سعر الشراء شاملاً كل الضرائب والرسوم غير المستردة ولكن بالصافي بعد الالتزاماتات التجارية.(٢) التكلفة المباشرة لكي يصل الأصل إلى مكانه وحالته اللازمة حتى يكون جاهزًا للتشغيل بالطريقة التي تريدها الإدارة منه. (٣) التقدير المبدئي للتكلفة عن الفك والإزالة وإعادة الموقع إلى ما كان عليه إذا كان على المنشأة التزام بإعادة الموقع لحالته الأصلية – مثلا – عند إنشاء محطة قوى نووية.
- يجب أن يتوقف الاعتراف بالتكاليف كجزء من تكلفة الأصل الثابت عندما يكون البند قادراً على التشغيل بالطريقة التي كانت تقصدها الإدارة، وفي حالة الأصول التي يكتمل إنشاؤها فإنه سيكون عند إتمامه واختباره وتركيبه في الموقع المستهدف – حتى وأن كمان الأصل لم يوضع بعد في الاستعمال، فمثلاً تم الانتهاء من إنشاء المبنى ولكنه لم يستخدم بعد هنا تتوقف الرسملة، وأي خسائر تشغيل يتم تكبدها خلال الجزء الأسبق من حياة الأصل، بينما الطلب يجري تكوينه وتسويقه فلا ينبغي الاعتراف به كجزء من تكلفة الأصل.
- تقاس التكلفة بالسعر النقدي وقت الاعتراف بالأصل فإذا كمان الدفع مؤجلاً بعد فترة الائتمان العادية فإن التكلفة المعترف بها تخصم للأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود ويعترف بالفرق كفائدة.

- وإذا كان هناكم تبادل أصول بدلاً من الدفع النقدي فإنه يجب الاعتراف بالأصل الجديد بالقيمة العادلة وتفترض هذه المعالجة أن التبادل ممكن تجارياً وأنه يمكن قياس قيمة العادلة بشكل موثوق.
- أن تكاليف الإصلاح والصيانة الروتينية والدورية والخدمة الدورية يجب أن تعتبر مصروفاً في قائمة الدخل عند تكبدها، ومع هذا فإنه في الظروف التي تزيد من الطاقة الانتاجية أو قيمة الأصل إلى الدرجة التي تزيد من الطاقة الانتاجية أو قيمة الأصل إلى الدرجة التي تزيد معها المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل فإنه يجب الاعتراف بها كجزء من تكلفة الأصل.
- عقب الاعتراف ببند الأصول الثابتة بالتكلفة، فإنه عند القياس اللاحق ينبغي على المنشأة استخدام **نموذج التكلفة:** حيث يستمر الأصل الثابت بالتكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة (إن وجد).

أما **المبحث الثاني فقد تناول الأصول البيولوجية**، وذلك بهدف التعرف علي طبيعة الأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية وأسس الاعتراف والقياس المحاسبي لها؛ واتضح من خلال دراسة وتحليل هذا العنصر ما يلي:

- يمكن تعريف الأصول البيولوجية بأنها" الكائنات الحية غير البشرية التي تمتلكها المنشأة الزراعية نتيجة أحداث ومعاملات اقتصادية، وكائنات حية غير بشرية مولدة ذاتياً مع توقع الحصول علي منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة إدارة خاصية التحول البيولوجي".
- الأصول البيولوجية تتسم بعدة خصائص فريدة تميزها عن غيرها من الأصول؛ وتتمثل أهم تلك الخصائص فيما يلي:

١. التحول البيولوجي كسمة أساسية للأصول البيولوجية.

٢. موسمية بعض الأصول البيولوجية.

٣. تأثير الطبيعة علي الأصول البيولوجية.

٤. تأثير بعض العوامل الفنية علي الأصول البيولوجية النباتية.

- يجب على المنشاة ان تعترف بالأصل البيولوجي او المنتج الزراعي فقط عندما:

١) تسيطر المنشاة او التحكم في الاصل نتيجة لأحداث سابقه.

٢) يحتمل ان تتدفق منافع اقتصاديه مستقبليه من الاصلي.

٣) يمكن قياس القيمة العادلة او تكلفه الاصل بدرجه موثوقة(يعتمد عليها).

- أنه يجب قياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وعند كل تاريخ لاحق بالقيم العادلة ناقصا تكاليف البيع المقدرة فيما عدا الحالات التي لا يمكن فيها قياس القيمة العادلة بشكل موثوق حيث يجب ان يقاس بالتكلفة ناقصه مجمع الاهلاك واي خسائر انخفاض قيمه متراكمه، وما ان تصبح القيمة العادلة لهذا الاصل ممكنه القياس بشكل موثوق فانه يجب قياسها بالقيمة العادلة ناقص التكاليف المقدرة عند البيع.
- يجب قياس الناتج الزراعي بعد حصاده من اصل بيولوجي للمنشاة بقيمته العادل ناقص التكاليف المقدرة عند البيع وقت الحصاد، هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المخزون او اي معيار آخر.
- عند وجود سوق نشطه للأصل البيولوجي اي ناتج الحصاد، فان السعر المعروض في السوق يكون هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لهذا الاصل، وتقوم من القيمة العادلة على اساس الموقع الحالي والظروف وتعكس سعر السوق ناقصا تكاليف النقل وغيرها اللازمة لوجود الاصل في السوق، وغالبا ما تدخل بعض المنشآت في عقود لبيع الاصل البيولوجي او المنتج الزراعي في تاريخ مستقبلي، وفي هذه الحالة فانه لا يتم ضبط او تسويه القيمة العادلة للأصول البيولوجية بسبب وجود العقد.
- في حالة عدم وجود سوق النشطة فإنه يمكن أن تستخدم المنشأة واحدا او اكثر مما يلي لتحديد القيمة العادلة:

  أ. سعر الصفقة الاحدث في السوق.

  ب. اسعار السوق للأصول المماثلة.

  ج. مقاييس مرجعيه مثل قيمه بستان معين.
- يجب ادخال المكسب او الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادل مطروحا منها تكاليف البيع ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع الاصل بيولوجي في صافي الربح او الخسارة للفترة التي نجمت عنها.
- قد ينجم مكسب عند الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي، مثال ذلك عندما يولد (عجل).

٥/٤ أسئلة وتدريبات

حدد الاجابة الصحيحة من بين الإجابات المتعددة لكل عبارة من العبارات التالية:

١. يتمثل معيار المحاسبة الدولي الذي يوضح المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة واهلاكاتها في .....

A. معيار المحاسبة الدولي رقم(١٠).

B. معيار المحاسبة الدولي رقم(١).

C. معيار المحاسبة الدولي رقم(٥).

D. معيار المحاسبة الدولي رقم(١٦).

٢. يتمثل معيار المحاسبة المصري الذي يوضح المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة واهلاكاتها في .....

A. معيار المحاسبة المصري رقم(١٠).

B. معيار المحاسبة المصري رقم(١).

C. معيار المحاسبة المصري رقم(٥).

D. معيار المحاسبة المصري رقم(١٦).

٣. .....هي المبلغ المعترف به في الميزانية للأصل بعد خصم مجمع الإهلاك واية خسائر انخفاض في قيمته.

A. القيمة الدفترية.

B. القيمة القابلة للإهلاك.

C. القيمة الاستعمالية.

D. القيمة العادلة.

٤. .....هي النقدية أو ما في حكمها المسددة للحصول على الأصول في وقت الراء أو الإنشاء أو هي القيمة العادلة للمقابل الذي تعطيه المنشأة للغير لشراء الأصل أو إنشائه.

A. القيمة الدفترية.

B. القيمة القابلة للإهلاك.

C. التكلفة.

D. القيمة العادلة.

٥. .....هي تكلفة الأصل الثابت أو القيمة الدفترية للأصل ناقصًا قيمة الخردة المقدرة في نهاية العمر الانتاجي.

A. القيمة الدفترية.

B. القيمة القابلة للإهلاك.

C. التكلفة.

D. القيمة العادلة.

٦. .....هو السعر الذي يستلم لبيع الأصل أو الذي يدفع لنقل الالتزام في معالمة تتم وفقًا لآليات السوق بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس.

A. القيمة العادلة.

B. القيمة القابلة للإهلاك.

C. التكلفة.

D. القيمة العادلة.

٧. ..... هي الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد.

A. خسائر انخفاض القيمة.

B. القيمة القابلة للإهلاك.

C. التكلفة.

D. القيمة العادلة.

٨. ..... هو صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.

A. القيمة القابلة للإهلاك.

B. التكلفة.

C. القيمة العادلة.

D. المبلغ القابل للاسترداد.

٩. ..... هي المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة حاليًا من التصرف في الأصل بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية العمر الانتاجي.

A. القيمة المتبقية.

B. القيمة القابلة للإهلاك.

C. التكلفة.

D. القيمة العادلة.

١٠. تعد..... من التكاليف التي لا تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت.

A. تكلفة فتح تسهيلات ائتمانية جديدة.

B. تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة.

C. تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.

D. كل ما سبق.

١١. يقوم نموذج.....على الاعتراف ببنود الأصول الثابتة على إنها اصل ويتم تسجيله بسعر تكلفته الأصيلة ناقصًا مجمع الإهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة.

A. التكلفة.

B. إعادة التقييم.

C. التكلفة وإعادة التقييم.

D. لا شيء مما سبق.

١٢. يقوم نموذج..... على إظهار الأصل الثابت بمبلغ إعادة التقييم وهو عبارة عن القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم ناقصًا مجمع الإهلاك.

A. التكلفة.

B. إعادة التقييم.

C. التكلفة وإعادة التقييم.

D. لا شيء مما سبق.

١٣. تعرف.....بأنها الكائنات الحية غير البشرية التي تمتلكها المنشأة الزراعية نتيجة أحداث ومعاملات اقتصادية، وكائنات حية غير بشرية مولدة ذاتياً مع توقع الحصول علي منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة إدارة خاصية التحول البيولوجي.

A. الأصول الثابتة.

B. الأصول البيولوجية.

C. الأصول المتداولة.

D. الأصول الملموسة.

الفصل الخامس

الأسس العلمية لجرد أصول والتزامات المنشأة الزراعية

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١-معرفة الأسس العلمية لجرد الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية.

٢-معرفة الأسس العلمية لجرد الأصول المتداولة في المنشآت الزراعية.

٣-معرفة الأسس العلمية لجرد الالتزامات في المنشآت الزراعية.

عناصر الفصل:

٥/١ مقدمة.

٥/٢. المبحث الأول: جرد الأصول الثابتة.

٥/٣. المبحث الثاني: جرد الأصول البيولوجية.

٥/٤. المبحث الثالث: جرد المخزون الزراعي.

٥/٥. المبحث الرابع: جرد المدينين (الذمم).

٥/٦. المبحث الخامس: جرد النقدية بالصندوق والبنوك.

٥/٧ المبحث السادس: جرد الاستثمارات المالية.

٥/٨ المبحث السابع: جرد أوراق القبض.

٥/٩. المبحث الثامن: جرد الالتزامات

٥/١٠ ملخص الفصل.

٥/١١ أسئلة وتدريبات.

١/٥ مقدمة:

في نهاية السنة المالية أوالسنة الزراعية يقوم صاحب المنشأة الزراعية بإستخراج أرصدة حساباته وتسويتها ثم يقدر قيم ممتلكاته ليحدد مركزه المالي، إلا أنه قد لا تعبر أرصدة حسابات بعض الأصول الثابتة في نهاية السنة المالية عن قيمتها الحقيقية، حيث يجب ظهورها بعد تخفيض قيمتها بقيمة ما استهلك منها نتيجة الاستخدام خلال السنة المالية.

كذلك لا تمثل أرصدة حسابات بعض الأصول المتداولة في نهاية السنة المالية عن قيمتها الحقيقية، فعلى سبيل المثال حساب المدينين قد لا يعبر عن القيمة الحقيقية له، إذ اتضح إفلاس أحد المدينين وعدم قدرته على السداد، ولذلك يجب أن يظهر حساب المدينين بقائمة المركز المالي في نهاية السنة المالية بعد تخفيضه بتلك الديون المعدومة.

وأيضا قد تؤثر مراحل التطور البيولوجي على قيمة الأصل البيولوجي مما قد يحدث تغييرات على القيمة الحقيقية للأصل البيولوجي.

هذا، وتؤثر تلك الأمور على نتيجة أعمال المنشأة النهائية ومركزها المالي، ويجب أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية الختامية لكي تعبر نتيجة أعمال المنشأة المستخرجة عن نتيجة النشاط، ولكي تصور قائمة المركز المالي مركز المنشأة الحقيقي. ولتحقيق ذلك يستلزم الأمر فحص جميع حسابات المنشأة على اختلاف أنواعها وجعل أرصدتها ممثلة للأرصدة الحقيقية لها دون مغالاة أو نقص، بالإضافة الى جرد البضاعة، ويطلق على تلك الإجراءات عملية الجرد، والجرد من الناحية المحاسبية هو عملية ختامية يقصد بها استخراج القيمة الحقيقية لرصيد كل حساب ظاهر في دفتر الأستاذ.

وفي هذا الصدد تجدر الإشا رة الى أن الجرد الذي يتم مرة واحدة في نهاية السنة المالية ويسمى (بنظام الجرد السنوي)إلا أن هناك جرد يتم على فترات دورية غير منظمة وفي أوقات غير متوقعة، أي بطريقة مفاجئة وفي أي وقت خلال السنة المالية ويطلق عليه (نظام الجرد الدوري)وهذا النظام من الجرد تحتمه إجراءات نظام الضبط والمراقبة الداخلية بغرض المحافظة على أصول وممتلكات المنشأة.

٢/٥ المبحث الأول
جرد الأصول الثابتة

تعرف الأصول الثابتة على أنها ممتلكات تقتنيها المنشأة الزراعية للمساعدة في تحقيق النشاط، وليس بغرض إعادة بيعها، ويستمر استخدامها عادة لمدد تزيد عن الفترة المالية الواحدة. ومن أمثلة هذه الأصول، الأراضي، والمباني والالات الزراعية، والمهمات الزراعية، والسيارات، والأثاث، والتركيبات وهذه المجموعة من الأصول الثابتة تعرف بين المحاسبين بأنها أصول ثابتة ملموسة، وفضلاً عن ذلك توجد مجموعة أخرى من الأصول جرى العرف المحاسبي على إدراجها ضمن مجموعة الأصول الثابتة – لطول فترة الانتفاع بها، ولعدم وجود نية الاتجار فيها تعرف باسم الأصول الثابتة غير الملموسة، ومن أمثلتها شهرة المحل وحقوق الاختراع والعلامات التجارية. وتتميز هذه الأصول بمجموعة من الخصائص حيث يتم اقتنائها بغرض الاستخدام في عمليات النشاط المعتاد للمنشأة وليس بغرض إعادةالبيع، أنها أصول معمرة أي طويلة الأجل بطبيعتها وتخضع عادة للإهلاك، ويستثنى من ذلك الأرا ضي إلا إذا حدث لها انخفاض حقيقي في القيمة مثل فقدان الأراضي الزراعية لخصوبتها بسبب الجفاف مثلا.

وتنشأ أهمية اجراء التسويات الجردية للأصول الثابتة من حقيقة مؤداها أن تكلفة الأصول الثابتة معرضة للتناقص المستمر، وهذا النقص يمثل تكلفة يجب إدراجها في قائمة الدخل لتحقيق الدقة في نتيجة النشاط من جهة، وفي نفس الوقت لا يجوز الاستمرار في إظهار قيمة الأصل الثابتة بقائمة المركز المالي دون مراعاة لهذا النقص من جهة أخرى؛ لأن في ذلك مخالفة للواقع مما يجعل القائمة في هذه الحالة لا تحقق الهدف منها.

وعلى ذلك، فالتسويات الجردية للأصول الثابتة تتمثل في: تحديد قيمة النقص الذي يطرأ على الأصول الثابتة، ثم معالجته محاسبياً في قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي بما يحقق الدقة والموضوعية في محتوياتها.

٥/٢/١ أنواع الأصول الثابتة في المنشآت الزراعية وطرق جردها

فيما يلي شرحاً مختصراً لجرد بعض الأصول الثابتة:

٥/٢/١/١جرد الأراضي الزراعية:

يعتبر حساب الأراضي الزراعية أحد الحسابات التي يفتحها المزارع الذي يملك الأرض في دفاتره ويكون حساب الأراضي مديناً بقيمتها عند الشراء مضافا اليها مصاريف الشراء، وعمولة السمسرة، ورسوم التسجيل، والاصلاحات التي أدخلت عليها. ويكون حساب الأراضي دائناً بما يباع منها وبقيمتها عند الجرد، وإن ظهر به ربح أو خسارة فينقل ما يظهر منها إلى قائمة الدخل في اخر المدة الزراعية. وتقدر قيمة الأراضي بثمن الشراء إذا كانت مشتراه بعد إنشاء سجلات المزرعة وبسعر السوق إذا كانت مشتراه قبل ذلك أو موروثة. ويجب ألا تدخل تقلبات أسعار الأراضي في حسابها حتى لا تنشأ أرباح أو خسائر صورية، ذلك لأنها ليست معدة للبيع والأراضي لا تأتي في حد ذاتها بأرباح إلا عند بيعها.

٥/٢/١/٢ جرد المباني الزراعية:

يكون حساب المباني الزراعية مديناً بالقيمة المقدرة لها أو ثمن الشراء ومصاريفها أو مصاريف تشييدها إذا لم تكن مشتراه أو موروثه، والإصلاحات التي تحسنها تحسينا دائماً كمصاريف إنشاء طوابق جديدة، ويكون ذلك الحساب دائناً بما يباع منها وبما يقدر لاهلاكها، وتقدر أعمار المباني عادة بحوالي ٥٠ عاما.

٥/٢/١/٣ جرد المهمات الزراعية:

تشمل المهمات الزراعية الالآت التي تستخدم في الخدمة، والري، والحصاد، على سبيل المثال الآت الحرث والري، والحصاد، والدراس، والتذرية، ونثر البذور، والسماد، وحش البرسيم، وتجهيز علف الماشية، وغيرها من الآلات الزراعية، وكذلك الأدوات مثل الفؤوس والشراشر والمقصات والمناجل والسيوف والمهمات الأخرى كالموازين، والغرابيل، والأخشاب، والأسلاك والزيوت والشحوم ومواد الوقود، وغيرها. وتقدر قيمة الالات عند الجرد بثمن شرائها مطروحا منه نسبة الاهلاك.

٤/١/٢/٥ جرد الأثاث والتركيبات:

يشمل الأثاث في المنشأة الزراعية ما يوجد منه لإدارتها من مكاتب، ومقاعد، ومناضد، ودواليب، وأرفف، وخزن، وغيرها، ويكون حساب الأثاث مدينا بقيمة المشترى منه ويكون حـ/ الأرباح والخسائر مدينا بمصاريف الإصلاح والتجديد. ويكون حساب الأثاث دائنا بقيمة الإهلاك السنوي ورصيده مدين يظهر في جانب الأصول بقائمة الجرد وقائمة المركز المالي.

٢/٢/٥ الإهلاك:

من وجهة نظر المحاسبين لا يمثل الاهلاك أسلوبا لتقويم الأصل الثابت، وانما هو وسيلة لتخصيص التكلفة، ويمكن **تعريف الإهلاك** من وجهة النظر المحاسبية بأنه" :عملية محاسبية تهدف إلي تخصيص وتوزيع تكلفة الأصل القابلة للإهلاك بطريقة منطقية ومنتظمة علي الفترات الزمنية التي يتوقع أن تستفيد من خدمات الأصل .فالأصول الثابتة لا تهلك على أساس الانخفاض في قيمتها السوقية العادلة، وأنما تهلك على أساس تحميل أعباء منتظمة ضمن المصروفات.

١/٢/٢/٥ العوامل المؤثرة في حساب الإهلاك:

لتحديد قيمة الإهلاك الدوري الذي يخص الفترة يجب التعرف على العوامل المؤثرة في عملية اهلاك الأصل الثابت والتي تتمثل في الآتي:

أولاً :التكلفة القابلة للإهلاك.

ثانياً :العمر الإنتاجي للأصل.

ثالثاً :الطريقة الملائمة لحساب الإهلاك.

ويلاحظ أن تحديد هذه العوامل يستلزم اجراء العديد من التقديرات مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وهذه التقديرات سوف تكون تقريبية لأنها تتعلق بالمستقبل حيث عدم المعرفة الكاملة وعدم التأكد.

٢/٢/٢/٥ طرق حساب اهلاك الأصول الثابتة:

يمكن استخدام العديد من طرق الإهلاك البديلة، ومنها:

١. طريقة القسط الثابت.

٢. طريقة الإهلاك المتناقص(المعجل)

حالة عملية:

بافتراض أن أحدى المنشآت الزراعية أشترت حديثا الآت زراعية لأغراض الحرث، وكانت البيانات الخاصة بتلك الآلات كما يلي:

تكلفة الآلات ٢٠٠٠,٠٠٠ جنيه، قيمة الخردة المقدرة في نهاية عمرها ٢٠٠,٠٠٠جنيه، العمر الإنتاجي المقدر ٥ سنوات، والعمر الإنتاجي المقدر بالساعات ١٢٠,٠٠٠ ساعة.

أ- طريقة القسط الثابت:

تفترض هذه الطريقة أن تكلفة الاهلاك دالة للزمن وليست دالة للاستخدام، وتستخدم هذه الطريقة على نطاق واسع بسبب بساطتها وسهولة تطبيقها .وطبقا لهذه الطريقة يكون مبلغ مصروف الاهلاك ثابتاً خلال الفترات الزمنية للعمر الإنتاجي للأصل، فعندما يكون التقادم (بسبب مرور الوقت) للأصل هو السبب الرئيسي لعمره الإنتاجي المحدود، فان الانخفاض في منفعته قد يكون ثابتا من فترة الى أخرى. ويحسب مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة في هذه الطريقة وفقا للآتي :

مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة = تكلفة الأصل – قيمة الخردة المقدرة

العمر الانتاجي للأصل

أو

مصروف الإهلاك الذي يخص الفترة

= (تكلفة الأصل – قيمة الخردة المقدرة) × معدل الاهلاك السنوي الثابت

حيث أن معدل الاهلاك الثابت = ١ ÷ العمر الانتاجي للأصل

في المثال العام السابق، بافتراض استخدام طريقة القسط الثابت

المطلوب :حساب مصروف اهلاك الآلات السنوي.

الحـــل

حساب مصروف الاهلاك السنوي = ٢٠٠,٠٠٠ –٢٠٠٠,٠٠٠

٥

= ٣٦٠٠٠٠ج

أو مصروف الاهلاك السنوي= (٢٠٠,٠٠٠–٢٠٠٠,٠٠٠) × ٢٠% = ٣٦٠٠٠٠ج

حيث أن معدل الاهلاك السنوي الثابت= ١/ ٥ سنوات العمر الانتاجي للأصل = ٢٠%

ويتمثل الاعتراض الأساسي للبعض على هذه الطريقة هو أنها تستند إلى افتراضين غير واقعين هما:

*تماثل المنفعة الاقتصادية للأصل من فترة إلى أخرى،

* ثبات مصروفات صيانة واصلاح للأصل من فترة إلى أخرى.

ب– طريقة الاهلاك المتناقص (المعجل):

طبقا لهذه الطريقة يكون مصروف الاهلاك مرتفعا في السنوات الأولى ومنخفضا في السنوات الأخيرة من العمر الإنتاجي المقدر للأصل الثابت .والتبرير الأساسي لهذا المدخل هو أنه يجب تحميل السنوات الأولى اهلاكا مرتفعا طالما أن الأصل يفقد الجزء الأكبر من خدماته خلال تلك السنوات .كما أن الأصل خلال السنوات الأولى من عمرة الإنتاجي تكون مصروفات صيانته واصلاحه منخفضة، و يكون العكس صحيحا خلال السنوات الأخيرة من العمر الإنتاجي للأصل.

تعتبر طريقة الرصيد المتناقص أحدى طرق الإهلاك المعجل حيث ينتج عن استخدامها قسط اهلاك سنوي متناقص .حيث يتم استخدام معدل اهلاك سنوي ضعف معدل الإهلاك المستخدم في طريقة القسط الثابت، ويظل هذا المعدل المضاعف ثابتا خلال العمر الإنتاجي للأصل، ويضرب في القيمة الدفترية المتناقصة من عام لآخر. وعلى عكس الطرق

الأخرى للإهلاك، ففي هذه الطريقة لا يتم طرح قيمة الخردة المقدرة عند حساب التكلفة القابلة للإهلاك للأصل.

ويحسب الاهلاك الذي يخص الفترة في هذه الطريقة وفقا للآتي:

الاهلاك الذي يخص الفترة

= القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة× مضاعف معدل الاهلاك الثابت

حيث إن* :مضاعف معدل الإهلاك الثابت = معدل الإهلاك الثابت ×٢

***القيمة الدفترية في بداية السنة = تكلفة الأصل- مجمع الإهلاك في بداية السنة**

هذا، وتستمر عملية حساب الإهلاك سنويا حتى تنخفض القيمة الدفترية للأصل إلى قيمة مساوية لقيمة الخردة المقدرة، حيث يتوقف عند ذلك حساب الإهلاك .وتفسير ذلك أنه عند تطبيق هذه الطريقة قد لا نتوصل في نهاية العمر الإنتاجي للأصل إلى قيمة دفترية له تساوي قيمة الخردة المقدرة، لذا يتم معالجة ذلك من خلال قيمة اهلاك السنة الأخيرة حيث يتم حسابه بقيمة الفرق بين القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة الأخيرة وقيمته المقدرة كخردة، بحيث لا تقل القيمة الدفترية للأصل في عمره الإنتاجي عن قيمته المقدرة كخردة.

في المثال العام السابق، بافتراض استخدام طريقة الرصيد المتناقص (الاهلاك المعجل)

المطلوب :حساب مصروف اهلاك الآلات السنوي

الحــل

مضاعف معدل الإهلاك الثابت السنوي = معدل الإهلاك الثابت السنوي × ٢

= ٢٠% × ٢= ٤٠%

يوضح الجدول التالي حساب الاهلاك السنوي الآلات بطريقة الرصيد المتناقص:

الاهلاك السنوي للالات وفقا لطريقة الاهلاك المعجل (الرصيد المتناقص)

السنة	القيمة الدفترية في بداية السنة	مضاعف معدل الاهلاك	مصروف الاهلاك	مجمع الاهلاك	القيمة الدفترية اخر السنة
٠	–	–	–	–	٢٠٠٠,٠٠٠
١	٢٠٠٠,٠٠٠	%٤٠	٨٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠	١٢٠٠,٠٠٠
٢	١٢٠٠,٠٠٠	%٤٠	٤٨٠,٠٠٠	١٢٨٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠
٣	٧٢٠٠٠٠	%٤٠	٢٨٨٠٠٠	١٥٦٨٠٠٠	٤٣٢٠٠٠
٤	٤٣٢٠٠٠	%٤٠	١٧٢٨٠٠	١٧٤٠٨٠٠	٢٥٩٢٠٠
٥	٢٥٩٢٠٠	%٤٠	٥٩٢٠٠	١٣٤٤٦٤٠	٢٠٠,٠٠٠

يلاحظ أن مصروف اهلاك السنة الأخيرة يحسب على أساس مقدار الفرق بين القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة الخامسة وبين قيمته المقدرة كخردة (٢٥٩٢٠٠- ٢٠٠,٠٠٠)، بحيث لا تقل القيمة الدفترية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي عن قيمته المقدرة كخردة.

٣/٥ المبحث الثاني
جـرد الأصـول البيـولوجيـة

ورد مصطلح الأصول البيولوجية في العديد من المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، وعلى سبيل المثال فقد تم تعريف الأصول البيولوجية في المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (١٠٣٧) : "الأصول المولدة ذاتيا والمعاد توليدها" بأنها الكائنات الحية غير البشرية"، كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعريف الأصول البيولوجية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) "الزراعة" والصادر عام ٢٠٠٣ بأنها "الكائنات الحية من نباتات وحيوانات"، أما المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥): "الزراعة" والصادر في عام ٢٠٠٦ فقد أشار إلى الأصل الحيوي بأنه " حيوان أو نبات حي"

إلا أن تلك التعريفات إتجهت إلى تعريف الأصول البيولوجية من زاوية واحدة وهي الخاصة بكونها كائنات حية غير بشرية – من نباتات وحيوانات، ولم تتطرق إلى ضرورة توافر عنصر اخر وهو امكانية إدارة التحول البيولوجي لتلك الكائنات الحية غير البشرية، مع توقع الحصول على منافع مستقبلية تعد عناصر أساسية يجب توافرها لكي تتحقق السمات الأساسية للأصل. وبناء عليه يمكن صياغة التعريف التالي للأصول البيولوجية:

"**هي الكائنات الحية غير البشرية التي تمتلكها المنشأة الزراعية نتيجة أحداث ومعاملات اقتصادية، وكائنات حية غير بشرية مولدة ذاتيا مع توقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة خاصية إدارة التحول البيولوجي**".

وبهذا فإن الأصول البيولوجية هي الكائنات الحية غير البشرية المملوكة للمنشأة والتي يتم إدارة التحول البيولوجي الخاص بها والرقابة عليها مع توقع منافع اقتصادية مستقبلية منها، متضمنة بذلك:

١. الكائنات الحية غير البشرية التي يتم اقتناؤها نتيجة حدث أو معاملة اقتصادية قائمة على عملية الشراء.

٢. الكائنات الحية غير البشرية التي يتم اقتناؤها نتيجة انتاجها داخليا كنتاج خاص بالمنشأة الزراعية.

١/٢/٥ أثر التحول البيولوجي على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية:

تتأثر قيمة الأصول البيولوجية في مراحل حياتها المختلفة نتيجة لما يطرأ عليها من تغيرات كمية ونوعية، وتحولات بيولوجية مما يسفر عن مايلي:

١. تزايد قيمة الأصول البيولوجية بمرور الزمن في مرحلة معينة من مراحل حياتها وهي مرحلة النمو.

٢. خلال مرحلة الانتاج ينتج الأصل البيولوجي منتجا زراعيا قد يعد ناتجا عن فصل المنتج من الأصل البيولوجي (على سبيل المثال الألبان، أو الأخشاب، أو المحصول الزراعي،.....) مع بقاء الأصل البيولوجي، وفي هذه الحالة يعد الأصل البيولوجي أصلا منتجا، وفي حالات اخرى يتم الحصول على منتج زراعي نتيجة توقف حياة الأصل البيولوجي (على سبيل المثال الزراعات الموسمية، جذوع الأشجار، اللحوم من الماشية، الأسماك،.....)، ويعد الأصل البيولوجي في هذه الحالة أصلا استهلاكيا.

٣. في مرحلة الإنتاج قد تنتج الأصول البيولوجية أصول بيولوجية أخري تعد كنتاج للأصول البيولوجية الأصلية (الأم)، وبذلك قد تؤدي تلك المرحلة إلى نشأة أصل بيولوجي جديد.

٤. تتناقص قيمة الأصول البيولوجية بسبب الشيخوخة أو المرض، نظرا لمرور حياة الأصل البيولوجي بمرحلة الاندثار (الاضمحلال) في فترة من فترات حياته. كما تتعرض الأصول البيولوجية إلى بعض الأمراض التي تضعف من انتاجها أو تؤدي إلى فنائها، وذلك في مرحلة مبكرة من مراحل حياتها.

في ضوء ما سبق، فإن امكانية قياس الأصل البيولوجي محاسبيا يحتاج إلى محاولة التوصل إلى قيمة حقيقية يتم الافصاح محاسبيا عنها بما ينعكس على اعداد القوائم المالية التي تعبر عن حقيقة المركز المالي للمنشأة الزراعية، مع مرعاة تأثير طبيعة الأصول البيولوجية على إمكانية الاعتماد على التكلفة التاريخية لمدخل قياس الأصول البيولوجية مع حساب الاهلاك، ذلك مع الاخذ في الحسبان تزايد قيمة تلك الأصول خلال مرورها بمراحل النشأة (الإنشاء) والنمو

والانتاج، ثم تتناقص تلك القيمة خلال مرحلة الاندثار (الاضمحلال)، إعادة تقدير الأصول البيولوجية وفقا لما يطرأ عليها من نقص النفوق، أو ما يطرأ عليها من زيادة نتيجة النمو إو انتاج نتاجًا جديدًا.

هذا، ووفقا للمعيار رقم (٣٥) "الزراعة" يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي وفى كل تاريخ يعد فيه قائمة المركز المالي بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة طالما يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه، كما يقاس المنتج الزراعي المحصود من أصل حيوي عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة، ويعتبر هذا القياس هو التكلفة فى تاريخ تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر مطبق.

هناك افتراض بأن القيمة العادلة للأصل الحيوي يمكن أن تقاس بصورة يعتمد عليها، فى حين أن هذا الافتراض قد لا يتحقق عند الاعتراف الأولى للأصل الحيوي عندما لا يكون هناك سوق متاحة لتحديد الأسعار والقيم والتى أظهرت التقديرات البديلة لها للقيمة العادلة بوضوح عدم إمكانية الإعتماد عليها، فى هذه الحالة يقاس الأصل الحيوي بتكلفته ناقصاً أية مجمعات للاستهلاك وأية مجمعات اضمحلال للقيمة. وفور إمكانية قياس القيمة العادلة لهذه الأصول بصورة يعتمد عليها عندئذ تقيسها المنشأة بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة، وفور استيفاء الأصل الحيوي غير المتداول شروط التبويب كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو ضمه إلى مجموعة جارى التخلص منها و التى بوبت كمحتفظ بها للبيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" ، فمن المفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها .

وعند تحديد التكلفة ومجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال فى القيمة تأخذ المنشأة فى الاعتبار معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" و معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) " الأصول الثابتة" و معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "إضمحلال قيمة الأصول" .

هذا، وجرى العرف في المنشآت الزراعية في البيئة المصرية على اتباع طريقة القسط الثابت للأصول الحيوية (البيولوجية) القابلة للإهلاك أي المحتفظ بها لاستخدامها في النشاط كماشية الألبان، مع احتساب العمر الانتاجي للماشية بعدد أربع سنوات، مع العلم أن ليس لها نفاية (قيمة متبقية) ما لم تنفق، وفي نهاية عمرها الإنتاجي، يتم تغيير الغرض من اقتنائها من أصل ثابت إلى أصل يمكن التخلص منه، كأن يحول إلى نشاط أخر كإعادة بيعه أو يحول لمزرعة ماشية اللحوم، وفي هذه الحالة يُقييم بالقيمة العادلة بعد خصم التكاليف المقدرة لاتمام البيع، كذلك يحدد العمر الانتاجي لحظائر الدواجن في النشاط الداجني بمقدار ٣٦ أسبوع.

وفيما يلي شرح مختصر لجرد بعض الأصول البيولوجية:

٣/٢/٥ جرد المحاصيل النباتية:

يكون حساب المحصول مدينا بقيمة الموجود منه في أول السنة الزراعية والمصروفات التي صرفت عليه ويكون دائنا بالمباع والمستهلك في المزرعة وبما يتبقي منه عند الجرد. وعند تقدير قيمة المحصول عند الجرد يتم التمييز بين المحصول المحصود والمحصول المنزرع.

٤/٢/٥ جرد الماشية:

الماشية الدائمة هي التي يحتفظ بها المزارع بغرض الانتاج والمساعدة على الانتاج، وهي تشمل ماشية العمل وماشية الألبان وماشية اللحوم، والربح الناشئ عنها ناشئ عن منتجاتها وليس منها نفسها.

٤/٥ المبحث الثالث
جـرد المخـزون الزراعـي

يعتبـر المخـزون الزراعـي مـن مفـردات الأصـول المتداولـة غيـر النقديـة التـي تحظـى باهتمام المنشآت الزراعية وترجع أهميته من تأثيره المباشر على تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة، وبيان مركزها المالي، لذا فإن الخطأ في تقييم مخزون اخر المدة سيمتد أثره إلى السنة التالية لأن مخزون أخر المدة في سنة معينة هو بمنزلة مخزن أول المدة في السنة التالية، لهذا ينبغي استخدام أسس سليمة لتقييم المخزون حتى يكون التقييم سليما وواقعيا وحتى تتحقق الدقة المطلوبة في تحديد الأرباح الدورية للمشروع .وتختلف قيمة المخزون بحسب الطريقة أو الأسلوب المتبع في تقييمه حيث هناك عدة طرق لتقدير قيمة مستلزمات الإنتاج ومنتجات أخر المدة، وهذه الطرق هي طريقة التكلفة، وطريقة التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل،وطريقة صافي القيمة القابلة للتحقق وقد تم شرحهما بشئ من التفصيل في الفصل الثالث

يتم جرد جميع منتجات المزرعة ومستلزمات الإنتاج الموجودة في المخازن في التاريخ الذي قرر فيه المزارع أن ينظم حساباته الختامية، ويقوم المزارع بهذا الجرد لإكتشاف التلاعب أو الاختلاس ان وجد حيث يجد عندها فرق ما بين كميات المحاصيل المنتجة والواردة في دفاتره المحاسبية والكمية الموجودة فعلا في المستودعات، ولكن هنا يجدر التنويه إلى أن الفرق قد لا يكون ناتجا عن التلاعب او الاختلاس بل قد يعود الى صفات المحصول نفسه فمثلا قد يزداد وزن القطن المخزن عن وزنه تاريخ القطاف وهذا يعود إلى الرطوبة التي يمتصها القطن من الجو، من جهة أخرى قد ينقص وزن بعض المحاصيل الأخرى داخل المستودعات كمحاصيل الحبوب المختلفة ولاسيما الذرة والمحاصيل البقولية.

ويقصد بمنتجات المزرعة ومستلزمات الإنتاج المتبقية أخر المدة بأنها المنتجات والمستلزمات التي تعتبر ملكا للمزرعة بالمعنى القانوني وهي تتضمن ما يلي :

أ- موجودات المخازن من المنتجات الجاهزة للبيع إضافة إلى الموجودات في المتاجر والمعارض.

ب-المنتجات التي أرسلت إلى وكالاء البيع ولم يتم بيعها بعد.

ت-المحاصيل الموجودة في الحقول ولم يتم حصادها بعد.

ث- موجودات المخازن من المنتجات في المزرعة وغير المعدة للتسويق وانما سيتم استخدامها كمدخلات لمنتجات أخرى

ج- موجودات المخازن من المواد الأولية ومستلزمات الانتاج كافة كالبذار والسماد والعلف والمحروقات ومواد المكافحة

ولم تتطرق المعايير المحاسبية لأسس تقييم المخزون من الأصول البيولوجية على الرغم من كونه مخزوناً ذا طبيعة خاصة، في حين نجد أنّ المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) والخاص بالمخزون استثنى مخزونات المنتجين من الأصول البيولوجية واقترح قياس هذه الأصول بصافي القيمة القابلة للتحقق في مرحلة محددّة من الإنتاج، ويطبق هذا على سبيل المثال عندما يتم حصاد المحاصيل الزراعية أو عندما يتم استخراج المعادن من المناجم على أن يكون بيعها مؤكداّ وفقاً لعقد شراء مستقبلى أو ضمان حكومى أو عندما يكون السوق مستقراً ومتجانسا بحيث تكون مخاطر عدم القدرة على البيع ضئيلة. لا تسرى متطلبات القياس الواردة فى هذا المعيار على هذا النوع من المخزون. وحّدد صافي القيمة القابلة للتحقق بكونها السعر المقدر للبيع في الأوقات العادية للأعمال مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإكتمال والتكاليف الضرورية المقدّرة لإتمام عملية البيع.

ووفقا للمعيار المحاسبي المصري (٢) "المخزون" يتم الاعتراف الأولى بالمخزون من الحاصلات الناتجة من أصل بيولوجى مملوك للمنشأة فى تاريخ الحصاد بالقيمة العادلة بعد خصم التكلفة التقديرية للبيع فى وقت الحصاد وتعتبر هذه القيمة هى تكلفة المخزون فى تاريخ تطبيق هذا المعيار وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الخاص بالزراعة.

ووفقا للمعيار رقم (٣٥) "الزراعة" يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي وفى كل تاريخ قائمة المركز المالي بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة طالما يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه، كما يقاس المنتج الزراعى المحصود من أصل حيوي عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة، ويعتبر هذا القياس هو التكلفة فى تاريخ تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر مطبق.

ويجب الإشار إلى أن صافى القيمة البيعية (صافي القيمة القابلة للتحقق) هو صافى القيمة الذى تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع مخزونها من خلال دورة النشاط العادى فى حين أن القيمة العادلة: هى القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة. ومن ثم فإن صافى القيمة البيعية يرتبط بظروف المنشأة فى حد ذاتها فى حين أنه لا ينطبق ذلك على القيمة العادلة. ومن هنا فإن صافى القيمة البيعية قد لا يساوى القيمة العادلة بعد تخفيضها بالمصروفات البيعية.

كما أن تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى قد تصبح أسهل عن طريق تجميع الأصول الحيوية أو المنتج الزراعى طبقاً لصفاتها الرئيسية.مثل السن أو الجودة، وتختار المنشأة الصفات المناظرة للصفات المستخدمة فى السوق كأساس للتسعير .

فى بعض الظروف قد لا يكون متاحاً أسعار سوقية محددة أو قيماً للأصل الحيوي فى حالته الآن، فى تلك الحالات ولتحديد القيمة العادلة تستخدم المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل مالتزاماتة بالسعر الحالى للسوق قبل الضرائب .

المبحث الرابع
جرد المدينين (الذمم)

عند الجرد في نهاية السنة المالية يقوم المزارع بحصر مدينيه ثم يقوم بمطالبتهم بماله من ذمتهم، والذمم أو الديون تقسم إلى ثلاثة أقسام هي:

أ- ديون جيدة وهي الديون المؤكد سدادها.

ب- ديون مشكوك فيها وهي الديون التي من المحتمل ألا يتم تحصيلها كلها أو بعضها، فهي ديون لعملاء لا ينتظمون في سداد ما عليهم أو أن ما يسددونه لا يتناسب مع مقدار مشترياتهم من المنشأة، أو أنهم كثيرا ما يقومون برفض دفع الكمبيالات المسحوبة عليهم، مما يعني الشك في مقدرتهم على الوفاء بديونهم أو بجزء منها.

والديون المشكوك في تحصيلها تمثل نقصاً محتملاً في رقم المدينين قد يحدث وقد لا يحدث، وهذا النقص المحتمل لا يطرح من بند المدينين في نهاية العام، ولكن يكون به مخصص ديون مشكوك في تحصيلها، وتكوين هذا المخصص يتمشى مع سياسة الحيطة والحذر،و يتم تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إما عن طريق فحص كل دين على حدة وتحديد قيمة الديون المشكوك في تحصيلها أو بنسبة مئوية تقريبية من مجموع أرصدة المدينين بعد استبعاد كافة الديون المعدومة، سواء التي أعدمت خلال العام أو عند الجرد.

ج- ديون معدومة وهي الديون التي لا أمل في تحصيلها، فهي ديون لعملاء أفلسوا أو توقفوا عن الدفع واضطرت المنشأة إلى التنازل لهم عن جزء كبير مما عليهم، أو توفوا دون أن يتركوا شيئاً يمكن أن تحصل منه المنشأة على ديونها. وأخيرا فقد تكون هذه الديون قد سقط الحق في المطالبة بها بمضي المدة القانونية .والديون المعدومة تمثل خسارة فعلية تحملتها المنشأة، ولذلك يجب أخذها في الحسبان عند إعداد الحسابات الختامية – بتحميل رصيدها على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بخصمها من رصيد المدينين.

هذا ولتقويم أرصدة حسابات العملاء، يجب دراسة ما يلي:

١. **الخصم النقدي** : وهو عبارة عن خصم تمنحه المنشأة للعميل إذا قام بسداد المستحق عليه خلال فترة معينة، ويعتبر هذا الخصم مسموحاً به من وجهة نظر المنشأة، وعند تقويم أرصدة

العملاء يكون هناك احتمال بمنح هذا الخصم النقدي، وتعتمد المنشأة على خبرتها السابقة في تحديد احتمال استفادة العملاء بالخصم من عدمه، لذلك يكون مخصص خصم مسموح به قيمة الخصم المنتظر السماح به للعملاء .وعادة ما يكون هذا المخصص بنسبة مئوية من قيمة الديون الجيدة، ويكون قيد اليومية عند تكوين المخصص كما يلي:

×× من حـ/ ملخص الدخل
×× إلى حـ/ مخصص خصم مسموح به

ويظهر هذا المخصص مطروحاً من رقم المدينين في قائمة المركز المالي ضمن الأصول.

٢. **الديون المعدومة** :تمثل خسارة فعلية تحملتها المنشأة، ولا أمل إطلاقاً في تحصيلها، لذلك يتم استبعادها من رصيد المدينين، ويكون ذلك بالقيد التالي:

×× من حـ/ الديون المعدومة
×× إلى حـ/ المدينين

ثم يحمل مبلغ الديون المعدومة لقائمة الدخل في نهاية الفترة المالية بالقيد التالي:

×× من حـ/ ملخص الدخل
×× إلى حـ/ ديون معدومة

يترتب على هذه القيود تخفيض رصيد المدينين بقيمة الديون المعدومة.

٣- **الديون المشكوك في تحصيلها:** لا تمثل خسارة تحققت فعلاً، وانما هي خسارة محتملة في الفترة المقبلة، ويتوقف وقوعها من عدمه على درجة التنبؤ والتحري والفحص، وطالما كانت هذه الخسارة محتملة الوقوع، وليست محققة، فإنه من الضروري الاحتياط لها، وذلك بتكوين مخصص لما يحتمل أن يعدم من الديون في الفترة المقبلة، ويطلق على هذا المخصص "مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ."ويتم تكوينه بنسبة من رقم الديون الجيدة، أي بعد استبعاد الديون المعدومة من رقم المدينين.

ويكون قيد تكوين المخصص للمرة الأولى كما يلي:

×× من حـ/ ملخص الدخل
×× إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها

ويترتب على هذا القيد ظهور هذا المخصص مطروحاً طرحاً شكلياً من رقم المدينين في قائمة المركز المالي .ويعني هذا أن رصيد المدينين لا يتأثر بقيمة هذا المخصص.

هذا، وفي حالة وجود رصيد لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها بميزان المراجعة، وبفرض أنه يراد تكوين مخصص جديد للسنة المالية الحالية، فإنه يتم مقارنة المخصص الجديد مع المخصص القديم الظاهر بميزان المراجعة، ويترتب على هذه المقارنة ثلاثة احتمالات، هي:

أ) أن يتعادل المخصص الجديد مع المخصص القديم، وفي هذه الحالة لا تجرى أي تسوية، ولا تتأثر قائمة الدخل.

ب)أن يزيد المخصص الجديد المراد تكوينه عن المخصص القديم الظاهر بميزان المراجعة، وفي تلك الحالة يجرى قيد تسوية لأخذ الفرق من قائمة الدخل وترحيله إلى مخصص ديون مشكوك في تحصيلها، وبذلك يتعادل المخصص القديم مع المخصص الجديد المراد تكوينه، ويكون قيد التسوية كالآتي:

من حـ /ملخص الدخل	××
إلى حـ /مخصص ديون مشكوك في تحصيلها(بالفرق)	××

ج)أن يقل المخصص الجديد عن المخصص القديم الظاهر بميزان المراجعة، ويتم إجراء قيد تسوية لتخفيض المخصص القديم حتى يتساوى مع المخصص الجديد كالآتي:

من حـ /مخصص ديون مشكوك في تحصيلها(بالفرق)	××
إلى حـ /ملخص الدخل	××

وفي النهاية نجد أن الديون الجيدة التي تتوقع المنشأة تحصيلها تحسب كما يلي:

رصيد المدينين الظاهر بميزان المراجعة	× ×
ديون معدومة عند الجرد	(××)
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	(×)
الديون الجيدة	= ××

٦/٥ المبحث الخامس
جرد النقدية بالصندوق والبنوك

١/٦/٥ جرد النقدية بالصندوق:

يعتبر جرد الصندوق أو الخزينة أول ما تجرده المزرعة عادة في نهاية السنة المالية. ويتم حصر ما في الخزينة من نقود. والنقود قد تكون ورقية أو معدنية. ثم يطابق رصيد حساب الصندوق مع مجموع قائمة جرد النقدية ويستدل من تطابق رصيد حساب الصندوق مع ما يوجد في الخزينة من نقود على صحة القيود، ويكتب مبلغ النقود الموجودة في جانب الأصول من قائمة الجرد كما يظهر في نفس الجانب من قائمة المركز المالي.

ولجرد النقدية تشكل لجنة لهذا الغرض تقوم بحصر وعد أنواع النقدية الموجودة بالخزينة كل نوع على حدة .كما يدخل في الحصر ما يكون موجوداً بالخزينة من شيكات وحوالات بريدية وطوابع بريد ودمغة، وتعد قائمة بذلك يوقع عليها أعضاء لجنة الجرد. وفي نهاية كل مدة مالية يتم جرد النقدية الموجودة في خزينة المنشأة واعداد قائمة الجرد، ثم مطابقة محتويات هذه القائمة بالرصيد الخاص بحساب الخزينة(الصندوق)في الدفاتر، وهذه المقارنة تظهر إحدى الحالات التالية:

أ)النقدية الموجودة فعلاً في الخزينة مساوية للرصيد الدفتري.

ب)النقدية الموجودة فعلاً في الخزينة أقل من الرصيد الدفتري(عجز).

ج)النقدية الموجودة بالخزينة أقل من الرصيد الدفتري(زيادة).

وفيما يلي التسويات الجردية الواجب إجراؤها في كل حالة.

أ) حالة ما إذا كانت النقدية الموجودة فعلاً بالخزينة مساوية للرصيد الدفتري لحساب الخزينة:

في هذه الحالة لا تجرى أي تسويات جردية، ويمثل التطابق من هذا النوع الدقة في العمل المحاسبي أثناء العام من قيد وترحيل، فيما يتعلق بالنقدية الواردة والصادرة.

ب) حالة ما إذا كانت النقدية الموجودة فعلاً بالخزينة أقل من الرصيد الدفتري لحساب الخزينة:

تدل هذه الحالة على وجود عجز في النقدية على افتراض صحة الرصيد الدفتري لحساب الخزينة، وبالتالي لا بد من إجراء تسوية له .وهذا العجز يتم التصرف فيه ومعالجته كما يلي:

أولاً: إذا كان الصراف موظفاً بالمنشأة: ينظر إلى العجز على أنه عجز في حدود نسبة معينة مصرح بها للصراف أو عجز غير مصرح به، والصراف مسؤول عنه، وفيما يلي المعالجة المحاسبية للعجز في الحالتين:

١- إذا كان العجز في حدود المسموح به أي في حدود نسبة معينة مصرح بها للصراف، يجرى القيد التالي:

×× من حـ /عجز النقدية بالخزينة
×× إلى حـ /النقدية بالخزينة

ثم يتم ترحيل العجز إلى قائمة الدخل كالتالي:

×× من حـ /ملخص الدخل
×× إلى حـ /عجز النقدية بالخزينة

٢- وقد يكون العجز غير مصرح به والصراف مسؤول عنه، وفي هذه الحالة تكون التسوية بجعل حساب شخصي باسم الصراف مدين بقيمة العجز، وذلك بقيد كالآتي:

×× من حـ/ الصراف
×× إلى حـ /النقدية بالخزينة

ويظل حساب شخصي (باسم الصراف) مفتوحاً ومديناً بقيمة هذا العجز إلى أن يتم تحصيل العجز من الصراف أو خصمه من مرتبه كما يلي:

- **إذا تم تحصيل العجز نقداً:**

×× من حـ /النقدية بالخزينة
×× إلى حـ /الصراف

- **إذا تم خصم العجز من المرتب:**

×× من حـ /المرتبات
×× إلى حـ /الصراف

وإذا لم يتم ذلك أي استرداد قيمة العجز من الصراف قبل إقفال الدفاتر فإن رصيد (حساب شخصي باسم الصراف يظهر بقائمة المركز المالي (أرصدة مدينة أخرى).

ثانياً: إذا كان الصراف هو صاحب المنشأة:

في هذه الحالة يفضل تحميل قيمة العجز في النقدية على حساب المسحوبات وتتم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة على خطوتين، كما يلي:

١- **تخفيض النقدية بمقدار العجز:**

×× من حـ /عجز النقدية بالخزينة
×× إلى حـ /النقدية بالخزينة

٢. **إقفال العجز في حـ /المسحوبات:**

××حـ /المسحوبات
×× إلى حـ /عجز النقدية بالخزينة

ج) حالة ما إذا كانت النقدية بالخزينة أكبر من الرصيد الدفتري لحساب الخزينة:

تدل هذه الحالة على زيادة النقدية الموجودة بالخزينة عن الرصيد الدفتري، فهنا يلزم فتح حساب بقيمة الزيادة لحين التعرف على أسبابها، إذا لم يتم التوصل إلى مصدرها يقفل هذا الحساب في قائمة الدخل، وفي هذه الحالة تكون المعالجة المحاسبية على خطوتين كما يلي:

١. **إثبات وجود زيادة في النقدية:**

xx من حـ /النقدية بالخزينة
xx إلى حـ / زيادة النقدية بالخزينة

٢. **إقفال حـ/الزيادة في قائمة الدخل:**

xx من حـ /زيادة النقدية بالخزينة
xx إلى حـ /ملخص الدخل

٢/٦/٥ جرد النقدية بالبنك:

عندما يصل كشف الحساب الجاري من البنك إلى المنشأة الزراعية يتم مضاهاته على الرصيد الظاهر للبنك بالدفاتر، وفي الغالب لا يتطابق الرصيد، ويرجع الاختلاف عادة إلى أحد مصدرين :

الأول : يتمثل في الفوائد المستحقة للبنك على العميل ومصاريف البنك والعمولة والمدفوعات التي قام بها البنك، والتي ترد في كشف الحساب دون أن تكون المنشأة قد أثبتتها بدفاترها.

الثاني : مراجعة حركة الشيكات، سواء المرسلة للبنك لتحصيل قيمتها من الغير لحساب المنشأة أو المسحوبة على البنك لدفع قيمتها بالنيابة عن المنشأة، وكذلك الإيداعات التي أثبتتها المنشأة ولم تثبت في كشف حساب البنك. ويأتي خلاف الرصيدين من قيام البنك أو المنشأة بإثبات العملية في دفاتره بينما لم يثبتها الطرف الآخر، ويستدعي الأمر علاجاً لهذه الحالة بإجراءء تسوية في دفاتر المنشأة بالشكل الذي يحقق التطابق بين الرصيدين.

ويمكن تلخيص إجراء التسويات الجردية لهذه العملية كما يلي:

١. بخصوص المصدر الأول يجب إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما يظهر منها في دفاتر المنشأة وترحيلها إلى الحسابات المختصة بها.

أ- إذا كان هناك فوائد مدينة مستحقه على المنشأة للبنك يكون القيد بقيمة الفوائد المستحقة للبنك بالشكل التالي:

xx من حـ/ الفوائد
xx إلى حـ/ البنك

ب- وإذا كانت الفوائد دائنة المستحقة على البنك يجري القيد التالي :

xx من حـ/ البنك
xx إلى حـ/ الفوائد

جـ- وإذا كان هناك مصاريف ودمغات مستحقة للبنك تثبت بقيد الجرد التالي:

×× من حـ/ المصاريف العمومية
×× إلى حـ/ البنك

٢. بخصوص المصدر الثاني جرت العادة بين المحاسبين على عمل مذكرة أو كشف تسوية خارج الدفاتر المحاسبية للتأكد من تطابق الرصيدين دون حاجة إلى إجراء قيود يومية .وعلى ذلك فإن مذكرة التسوية تعد داخل المنشأة لإثبات حركة الشيكات المعلقة حتى تاريخ إعدادها سواء المسحوبة لأمر المنشأة أو لصالح الغير، ويمكن أن تتخذ هذه المذكرة الشكل التالي

قائمة التسوية ٢٠١٩/١٢/٣١

بيان	جزئي	كلي
الرصيد كما هو وارد بكشف حساب بنك		**
يضاف إليه		
الشيكات مرسلة للتحصيل ولم تحصل بعد		
شيك رقم..... على بنك..... بتاريخ...		
شيك رقم..... على بنك..... بتاريخ...	**	
	**	
الاجمالي		****
يخصم منه		
الشيكات التي سحبت على البنك ولم تدفع		
شيك رقم..... على بنك..... بتاريخ...	***	
شيك رقم..... على بنك..... بتاريخ...	***	
الرصيد كما هو ظاهر بدفاتر الأستاذ (بعد اجراء		****
التسويات الخاصة بالمصدر الأول).		***

٧/٥ المبحث السادس
جرد الاستثمارات المالية

الأوراق المالية هي أكثر ما يتم استثمار الأموال الزائدة عن الحاجة فيه كشكل من أشكال تنويع الاستثمارات بعيدا عن العمل الأصلي للمزارع/ المنشأة الزراعية لتقليل عنصر المخاطرة، وتشمل الأوراق المالية الأسهم والسندات، حيث أن السهم جزء من رأس مال شركة مساهمة، أما السند فهو جزء من قرض تحتاج إليه شركة مساهمة أو هيئة حكومية ولهذه الأوراق المالية سوق منظمة يتم فيها التعامل بها وتنشر أسعارها وتعرف تلك السوق بإسم "بورصة الأوراق المالية"، ويسمى صاحب السهم في الشركة المساهمة شريكا أو مساهما، بينما صاحب السند فهو دائنا للشركة، ويأخذ المساهم عن سهمه يكون بها عدد من الكوبونات ويكون للمساهم نصيب في أرباح الشركة المساهم فيها عند تقديم الكوبون، بينما صاحب السند فهو دائن يحصل على اثباتا لحقه سندا يرفق به عددا من الكوبونات يمكنه كل كوبون من الحصول على فائدة عن سنده في موعد معين.

ويتم تصنيف الأوراق المالية في الفكر المحاسبي كأصول متداولة إلى نوعين، استناداً إلى الغرض من اقتنائها، ويعتمد ذلك على نية وقصد أصحاب المنشأة من الاقتناء إلى أوراق مالية مقتناه بغرض المتاجرة تتصف هذه الأوراق بأن الغرض من اقتنائها هو إعادة بيعها لتوليد الربح من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار، وأوراق مالية متاحة للبيع تعرف هذه الاستثمارات على أنها أوراق مالية لا تكون مصنفة على أنها أوراق مالية لا تكون مصنفة على أنها بغرض المتاجرة .وتعتبر هذه الأوراق المالية من الاستثمارات التي تهدف إلى تحقيق كسب أو عائدا رسمالي قد تحتاجها المنشأة لأغراض التشغيل بعد فترة ليست بالقصيرة كما هو الحال بالنسبة للأوارق المالية المقتناة بغرض المتاجرة.

وعند الجرد يتم تقويم الأوراق المالية بالتكلفة وفي حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة يكون بالفرق مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ويدرج ضمن المصروفات بقائمة الدخل، وكذلك يظهر مطروحا من الأوراق المالية في قائمة المركز المالي.

وفيما يلي مثال لتوضيح ذلك:

حالة عملية:

اشترت إحدى المنشآت٢٠٠ سهم بقيمة إسمية للسهم ٣٠جنيه، ثم انخفض سعر السهم في السوق لـ ٢٠ج فإن قيد اليومية اللازم لاثبات عملية التقييم في نهاية السنة المالية اذا كانت الاستثمارات المالية بغرض المتاجرة.

تظهر الأوراق المالية بسعر التكلفة في قائمة المركز المالي

٢٠٠ سهم × ٣٠ج= ٦٠٠٠ج

ويكون بالفرق مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ويحمل على قائمة الدخل، كذلك يطرح من الاوراق المالية من قائمة المركز المالي..

مقدار الفرق = ١٠ج × ٢٠٠ سهم = ٢٠٠٠ج

٢٠٠٠من حـ/ ملخص الدخل
٢٠٠٠ إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار أوراق مالية

٨/٥ المبحث السابع
جـرد أوراق القبـض

تعد أوراق القبض قيمة معينة للنقود مستحقة الدفع في موعد قريب في المستقبل وهي عبارة عن ديون للمنشأة الزراعية لدى الغير وتختلف عن الذمم (المدينين) بأنها ديون مثبتة بمستندات وهي الكمبيالات والسندات الأذنية، وعند جرد أوراق القبض يراعي المشكوك في تحصيلها والمتوقع خصمه لتعجيل الدفع والاحتياط لكل هذا، وفي نهاية كل فترة مالية يتم جرد محفظة أوراق القبض سواء الموجودة بالمنشأة أو بالبنك، ولما كانت هذه الأوراق تستحق السداد في تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالي، لذلك يجب أن تظهر أوراق القبض في قائمة المركز المالي بقيمتها الحالية في نهاية الفترة المالية .ولإظهار أوراق القبض بقيمتها الحالية فإنه يتم تكوين مخصص يطلق عليه" مخصص آچيو "أو" مخصص خصم أوراق تجارية " بالفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية لأوراق القبض، على أن يعاد النظر فيه سنوياً لتعديل قيمته إذا لزم الأمر ثم يتم تحميل قائمة الدخل بمقدار هذا المخصص.

عند إنشاء هذا احتياطي الاجيو يكون القيد كالتالي:

×× من حـ/ ملخص الدخل	
×× إلى حـ/ احتياطي أجيو	

بالفرق بين القيمة الأسمية والقيمة الحالية لورقة القبض، ويكون رصيد هذا الاحتياطي دائنا ويظهر ضمن الالتزامات بقائمة المركز المالي، وقد يظهر مطروحا من أوراق القبض في جانب الأصول.

<u>حالة عملية:</u>

ظهرت الأرصدة التالية في ٢٠١٩/١٢/٣١ في دفاتر منشأة خير زمان التجارية

٨٠٠٠	**أوراق قبض**
٢٠٠	**مصاريف خصم أوراق قبض**

وقد تبين من الجرد أن سعر الخصم في البنك ٦% سنوياً، ومتوسط استحقاق الأوراق ثلاثة أشهر.

المطلوب :إجراء قيود اليومية اللازمة.

الحـــل

١. مخصص أوراق قبض = ٨٠٠٠ج× ١٢/٣× ٦%= ١٢٠ج

يلاحظ أن مخصص الآچيو المطلوب تكوينه هو ١٢٠ جنيه، لذلك يتم تكوينه من قائمة الدخل.

٢. مصاريف خصم أوراق القبض يتم تحميلها لقائمة الدخل.

قيود اليومية اللازمة:

١. تحميل قائمة الدخل بمصاريف خصم أوراق القبض:

٢٠٠من حـ / ملخص الدخل
٢٠٠ إلى حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض

٢. تكوين مخصص خصم أورق قبض (مخصص آچيو):

١٢٠ من حـ /ملخص الدخل
١٢٠ إلى حـ /مخصص خصم أوراق القبض (مخصص آچيو)

وتظهر قائمة المركز المالي في ٢٠١٩/١٢/٢١

٨٠٠٠ أوراق قبض
(١٢٠)مخصص آچيو(مخصص خصم أو ا رق القبض)
٧٨٨٠ **القيمة الحالية لأوراق القبض**

٩/٥ المبحث الثامن
جـــرد الالتزامـات

يشمل بند الالتزامات في قائمة المركز المالي كلا من القروض، والدائنون(الموردون)، وأوراق الدفع، وتتم عملية الجرد الفعلي لكل منها في نهاية السنة المالية.

١/٩/٥ القروض طويلة الآجل:

قد تقترض بعض المنشآت مبالغ كبيرة لتدعيم نشاطها، وتلتزم بسداد القرض إما على دفعات أو في بداية مدة معينة، على أن تدفع فائدة القرض بمعدل معين في تاريخ محدد في عقد القرض .

وفي حالة قيام المنشأة بعقد مثل هذه القروض وجب على المحاسب في نهاية الفترة المالية بحث عقد القرض لمعرفة تاريخ الاقتراض وتاريخ الاستحقاق لكل من القرض والفوائد، فإذا كانت الفوائد لم تدفع كلها أو بعضها عن السنة المالية موضع هذا الجرد وجب أخذ هذه الفوائد في الحسبان عند إعداد قائمة الدخل والمركز المالي للمنشأة. ويتم إعداد قائمة لهذا الغرض توضح البيانات المتعلقة بالقرض والقيمة المتبقية منه بعد سداد الأقساط، وكذلك مقدار الفائدة المستحقة عليه. وفيما يلي شكل قائمة الجرد الخاصة بالقرض والفوائد المستحقة:

قائمة جرد القروض وفوائدها في ٢٠١٩/١٢/٣١

رقم القرض	تاريخ عقد القرض	تاريخ السداد/التاريخ المحدد لسداد الأقساط	قيمة القرض	تاريخ السداد	قيمة الفوائد	ملاحظات

- وفي نهاية السنة المالية يتم إثبات فوائد القرض التي تخص السنة المالية بالقيد الآتي:

×× من حـ /فوائد القرض
×× إلى حـ /فوائد القرض المستحقة

- ثم يقفل حساب فوائد القرض في قائمة الدخل بالقيد التالي:

×× من حـ /ملخص الدخل
×× إلى حـ /فوائد القرض

- وفي بداية السنة المالية التالية يقفل حساب فوائد القرض المستحقة في حساب فوائد القرض بالقيد التالي:

×× من حـ /فائد القرض المستحقة
×× إلى حـ /فوائد القرض

- وفي تاريخ استحقاق فائدة القرض يتم إثباتها وتعليتها على القرض بالقيد التالي:

×× من حـ /فوائد القرض
×× إلى حـ /القرض

<u>حالة عملية:</u>

في ٢٠١٩/١/١ اقترضت منشأة البوادي للمنتجات الزراعية مبلغ٥٠٠٠٠ ج من بنك التنمية والإئتمان الزراعي بفائدة ١٠% ، ويسدد على أربعة أقساط مضافاً إليها الفائدة المستحقة، وقد تم سداد القسط الأول في ٢٠٢٠/١/١، فإذا علمت أن السنة المالية للشركة المذكورة تنتهي في آخر ديسمبر من كل عام.

المطلوب: اعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات الفوائد في نهاية ٢٠١٩.

الحـــل

الفوائد المستحقة عن عام ٢٠١٩

٥٠٠٠ج = ١٢/١٢×%١٠ × ٥٠٠٠٠

وتجري قيود اليومية على النحو التالي:

٢٠١٩	٥٠٠٠ من حـ /فوائد القرض
١٢/٣١	٥٠٠٠إلى حـ /فوائد القرض المستحقة
	(اثبات الفوائد المستحقة عن عام ٢٠١٩)
	٥٠٠٠من حـ/ قائمة الدخل
١٢/٣١	٥٠٠٠٠إلى حـ / فوائد القرض
	(تحميل الفترة بنصيبها من الفوائد)
٢٠٢٠	٥٠٠٠ من حـ /فائد القرض المستحقة
١/١	٥٠٠٠إلى حـ /فوائد القرض
	(إقفال حساب الفوائد المستحقة في بداية سنة ٢٠٢٠)

٥/٩/٢ أوراق الدفع:

يقتضي نظام التعامل بأوراق الدفع استخدام سجل أو دفتر بياني يوضح مواعيد استحقاق الكمبيالات والسندات الإذنية التي تقبلها أو تصدرها المنشأة وعند استحقاق أي ورقة من هذه الأوراق وقيام المنشأة بسدادها أو استبدالها بورقة أخرى يتم التأشير بذلك في السجل المذكور.

وفي نهاية السنة المالية للمنشأة يتم إعداد قائمة بعدد وقيمة الكمبيالات والسندات الإذنية التي لم تسدد حتى تاريخ الجرد .وذلك من واقع دفتر استحقاق أوراق الدفع المشار إليها، ويجب أن يتساوى مجموع القائمة المذكورة مع رصيد حساب أوراق الدفع في دفتر

الأستاذ، والظاهر بميزان المراجعة في تاريخ الإقفال .فإذا اختلفا وجب البحث عن الأسباب ومراجعة عمليات السداد لجميع أوراق الدفع، فقد يكتشف قيام المنشأة بسداد إحدى هذه الأوراق مع عدم التأشير بذلك في سجل استحقاق أوراق الدفع.

٥/٩/٣ الدائنون / الموردون:

تتلقى المنشأة في نهاية السنة المالية كشوف حساب من دائنيها أو مورديها توضح تفاصيل المعاملات التي تمت بينهما خلال الفترة السابقة، والرصيد المستحق في نهايتها .ويتم مطابقة هذه الكشوف مع أرصدة حسابات الدائنين بدفتر الأستاذ، فإذا اختلف الرصيدان، وجب البحث عن أسباب الخلاف .وقد يكون مصدر الاختلاف ما يلي:

١. عمليات أثبتتها المنشأة في سجلاتها ولم يقيدها المورد في دفاتره حتى تاريخ إرسال كشف الحساب.

٢. قد يكون هناك عمليات سجلها المورد في دفاتره وأخطر بها المنشأة في كشف الحساب الأخير فقط .

وفي مثل هذه الحالات يحتاج الأمر إلى تسوية الخلاف بإعداد مذكرة تسوية مع إثبات العمليات التي قد وردت بكشف حسابات المورد ولم تسجل بدفتر المنشأة.

حالة عملية شاملة

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لمنشأة الحمد الزراعية وذلك في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	بيان
٣٠,٠٠٠		مباني
٤٠,٠٠٠		أثاث
٢٠,٠٠٠		جرارات زراعية
٤٥٠,٠٠٠		ماشية ألبان
٥٠٠,٠٠٠		ماشية لحوم
١٠٠,٠٠٠		حدائق موالح
٢٠٠,٠٠٠		مشتريات

٣٠,٠٠٠		أجور ومهايا
٢٠,٠٠٠		مدينون (الذمم)
٢٠٠٠		ديون معدومة
١٠٠,٠٠٠		بنك
٥٠,٠٠٠		نقدية بالصندوق
٨٠٠٠		استثمارات مالية
	٢٥٠,٠٠٠	مبيعات
	١٠٠٠	ايرادات استثمارات مالية
	١٥٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
	١٥٠٠٠	دائنون
	٥٠٠٠	أوراق دفع
	٢٠٠,٠٠٠	مجمع اهلاك الماشية
	٤٥٠٠	مجمع اهلاك المباني
	١٢٠٠٠	مجمع اهلاك الأثاث
	٦٠٠٠	مجمع اهلاك الجرارات الزراعية
	٤٠,٠٠٠	مجمع اهلاك الحدائق

إذا علمت أنه تبين عند الجرد ما يلي:

١. القيمة السوقية للاستثمارات في الأوراق المالية ٩٠٠٠ج

٢. تبين من جرد الصندوق أن النقدية الموجودة فعلا ٤٥٠٠٠ج وتقرر اعتبار الفرق خسارة تتحملها المنشأة

٣.اعدم دين أحد العملاء قدره ٥٠٠ج، تكون مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بمعدل ٥%

٤. تم تحويل عدد ٥ مواشي من مزرعة ماشية الألبان إلى ماشية اللحوم بتكلفة ١٠٠٠٠ج للرأس.

٥. معدل اهلاك المباني ٥%، الأثاث ١٠%، الالات الزراعية ١٠%، حدائق ٢٠%، الماشية ٢٥%.

٦. قُومت الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة علما بأن التكاليف المقدرة لإتمام البيع في ٢٠٢٠/١٢/٣١ تقدر بمبلغ ٢٠,٠٠٠ج

الحـــل

التسويات الجردية

١. **يتم تقييم الاستثمارات المالية بالتكلفة** وإذا كان سعر السوق أقل من التكلفة يتم تكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية بالفرق

تظهر الاستثمارات المالية بالتكلفة ٨٠٠٠ج ولا يكون مخصص هبوط أسعار أوراق مالية نظرا لأن سعر السوق أعلى من التكلفة.

٢. **عجز النقدية** ٥٠,٠٠٠- ٤٥٠٠٠= ٥٠٠٠ج واعتبرتها المنشأة خسارة تحمل على قائمة الدخل

٣. **الديون المعدومة** ما تم اعدامه خلال العام ٢٠٠٠ + ما تم اعدامه عند الجرد ٥٠٠= ٢٥٠٠ج تحمل لقائمة الدخل

رصيد المدينون (الذمم) الجديد= ٢٠,٠٠٠- ٥٠٠=١٩٥٠٠ج

مخصص الديون المشكوك فيها ١٩٥٠٠ × ٥%= ٩٧٥ج

المخصص القديم = ١٥٠٠ج

اذن يجب تخفيض المخصص القديم ١٥٠٠ج للقيمة الجديدة للمخصص وهي ٩٧٥ج تظهر في قائمة الدخل

ويمكن حساب الديون الجيدة كما يلي:

المدينين ١٩٥٠٠- مخصص ديون مشكوك فيها (٩٧٥)ج= ١٨٥٢٥ج تظهر في قائمة المركز المالي.

٤. **تم تحويل عدد ٥ مواشي من مزرعة ماشية الألبان إلى ما شية اللحوم** بتكلفة ١٠٠٠٠ج للرأس مما يؤدي لتخفيض قيمة ماشية الألبان بمبلغ ٥ × ١٠٠٠٠= ٥٠,٠٠٠ج

فتظهر قيمة ماشية الألبان ٤٥٠,٠٠٠ -٥٠,٠٠٠= ٤٠٠,٠٠٠ج

وقيمة ماشية اللحوم ٥٠٠,٠٠٠+٥٠,٠٠٠= ٥٥٠,٠٠٠ج

– ونظرا لأن ماشية اللحوم تعامل معاملة الأصول المتداولة فيتم إعادة تقييمها بالقيمة العادلة بعد خصم التكاليف المقدرة لإتمام عملية البيع (٢٠,٠٠٠ج معطى بالتمرين)، وتظهر في قائمة المركز المالي كما يلي:

قيمة ماشية اللحوم =٥٥٠,٠٠٠ج – ٢٠,٠٠٠ج= ٥٣٠,٠٠٠ج

٥. معدلات الاهلاك

أ– اهلاك المباني= ٣٠,٠٠٠×٥%= ١٥٠٠ج يظهر في قائمة الدخل كما يظهرمطروحا من قيمة المباني في قائمة المركز المالي

ب– اهلاك الاثاث = ٤٠,٠٠٠×١٠%=٤٠٠٠ج يظهر في قائمة الدخل كما يظهر مطروحا من الاثاث في قائمة المركز المالي.

ج– اهلاك الجرارات الزراعية = ٢٠,٠٠٠ × ١٠%= ٢٠٠٠ج

د– اهلاك الحدائق = ١٠٠,٠٠٠× ٢٠% = ٢٠,٠٠٠ج

هـ– اهلاك ماشية الألبان = ٤٠٠,٠٠٠× ٢٥% = ١٠٠,٠٠٠ج

الأثر على قائمة الدخل في ٢٠٢٠/١٢/٣١

		<u>مصروفات إدارية وعمومية</u>
	٢٥٠٠	ديون معدومة
	٩٧٥	مخصص ديون مشكوك فيها
	١٥٠٠	اهلاك المباني
	٤٠٠٠	اهلاك الأثاث
	٢٠٠٠	اهلاك الجرارات الزراعية
	٢٠,٠٠٠	اهلاك الحدائق
	١٠٠,٠٠٠	اهلاك ماشية الألبان
	٥٠٠٠	عجز النقدية

الأثر على قائمة المركز المالي ٢٠٢٠/١٢/٣١

		أصول ثابتة
	٣٠٠٠٠	المباني
	(٦٠٠٠)	(-) مجمع اهلاك المباني(٤٥٠٠+ ١٥٠٠)
٢٤٠٠٠		
	٤٠٠٠٠	الأثاث
	(١٣٠٠٠)	(-) مجمع اهلاك الأثاث (١٢٠٠٠+
٢٧٠٠٠		١٠٠٠)
	٢٠٠٠٠	الجرارات الزراعية
	(٨٠٠٠)	(-) مجمع اهلاك الجرارات الزراعية (٦٠٠٠+
١٢٠٠٠		٢٠٠٠)
	١٠٠٠٠٠	حدائق الفاكهة
	٦٠,٠٠٠	(-) مجمع اهلاك حدائق الفاكهة
٤٠٠٠٠		(٢٠,٠٠٠+٤٠,٠٠٠)
	٤٠٠٠٠٠	ماشية الألبان
	(٣٠٠٠٠٠)	(-) مجمع اهلاك ماشية الألبان
١٠٠٠٠٠		(١٠٠,٠٠٠+٢٠٠,٠٠٠)
		الأصول المتداولة
٥٣٠٠٠٠		ماشية اللحوم
	١٩٥٠٠	المدينون (الذمم)
	(٩٧٥)	(-) مخصص الديون المشكوك فيها
٨٢٥		
٨٠٠٠		استثمارات أوراق مالية

١٠/٥ ملخص الفصل

تناولنا في هذا الفصل جرد وتقييم عناصر المركز المالي بالمنشأت الزراعية حيث تناولنا جرد الأصول الثابتة والطرق الشائعة للإهلاك من طريقة القسط الثابت وطريقة الاهلاك المتناقص (المعجل)، كما تطرقنا لجرد الأصول البيولوجية مع الأخذ في الاعتبار أن قيمة الأصول البيولوجية تتأثر في مراحل حياتها المختلفة نتيجة لما يطرأ عليها من تغيرات كمية ونوعية، وتحولات بيولوجية.

أوضحت بعض المعايير طرق تقييم المخزون الزراعي ما بين قياس أنواع منه بالقيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية) بعد خصم التكاليف المقدروة لاتمام عملية البيع، وأنواع أخري بالقيمة العادلة بعد خصم التكلفة المقدرة لاتمام عملية البيع بشرط توافر سوق نشطة تمكن من تحديد القيمة العادلة التي يمكن الاعتماد عليها، كذلك جرد المدينين (الذمم) والذي يُعتمد في تقويمه على طرح كلا من الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها من رصيد المدينين الظاهر بميزان المراجعة للوصول إلى قيمة الديون الجيدة في نهاية السنة المالية،

كما تناولنا جرد النقدية بالصندوق والبنوك، حيث تشكل لجنة لجرد النقدية بالصندوق تقوم بحصر وعد أنواع النقدية الموجودة بالخزينة كل نوع على حدة .كما يدخل في الحصر ما يكون موجوداً بالخزينة من شيكات وحوالات بريدية وطوابع بريد ودمغة، وتعد قائمة بذلك يوقع عليها أعضاء لجنة الجرد، ثم مطابقة محتويات هذه القائمة بالرصيد الخاص بحساب الخزينة (الصندوق) في الدفاتر، وتم دراسة الاحتمالات المحتلفة لتلك المقارنة، بالإضافة لجرد النقدية بالبنوك حيث عندما يصل كشف الحساب الجاري من البنك إلى المنشأة الزراعية يتم مضاهاته على الرصيد الظاهر للبنك بالدفاتر واعداد مذكرة لتسوية الفروق.

كذلك تناولنا في هذا الفصل جرد الاستثمارات المالية، فعند الجرد يتم تقويم الأوراق المالية بالتكلفة وفي حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة يكون بالفرق مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ويدرج ضمن المصروفات بقائمة الدخل، وكذلك يظهر مطروحا من الأوراق المالية في قائمة المركز المالي، وكذلك جرد أوراق القبض حيث يجب أن تظهر أوراق القبض في قائمة المركز المالي بقيمتها الحالية في نهاية الفترة المالية .ولإظهار أوراق القبض بقيمتها الحالية فإنه يتم تكوين مخصص يطلق عليه" مخصص آچيو "أو" مخصص خصم أوراق تجارية " بالفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية لأوراق القبض، على أن يعاد النظر فيه سنوياً لتعديل قيمته إذا لزم الأمر ثم يتم تحميل قائمة الدخل بمقدار هذا المخصص.

وأخيرا تعرضنا في هذا الفصل إلى جرد التزامات المنشآت الزراعية ويشمل بند الالتزامات في قائمة المركز المالي كلا من القروض والدائنون/ الموردون وأوراق الدفع.

١١/٥ أسئلة وتدريبات

اختر الاجابة الصحيحة من بين الاجابات التالية:

١. طبقا لطريقة الاهلاك (المعجل) يكون مصروف الاهلاك:

A	مرتفعا في السنوات الاولي والأخيرة	**B**	ثابتا خلال العمر الانتاجي للأصل
C	مرتفعا خلال السنوات الأولى ومنخفضا خلال السنوات الاخيرة من عمر الاصل	**D**	منخفضا خلال السنوات الأولى ومرتفعا خلال السنوات الاخيرة من عمر الاصل

٢. المنتج الزراعى المحصود من أصل حيوي عند نقطة الحصاد يُقوم:

A	بالقيمة القابلة للتحقق	**B**	بالقيمة العادلة مضافا اليها التكاليف المقدرة لاتمام البيع
C	بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة لاتمام البيع	**D**	بالقيمة القابلة للتحقق مطروحا منها التكاليف المقدرة لاتمام البيع

٣. يتم جرد وتقويم الاستثمارات في الأوراق المالية:

A	بالقيمة القابلة للتحقق	**B**	بالقيمة السوقية
C	بالتكلفة أوسعر السوق أيهما أقل	**D**	بالتكلفة

٤. في حالة انخفاض سعر السوق للأوراق المالية عن التكلفة يتم تكوين:

A	مخصص أجيو بالفرق	**B**	مخصص هبوط أسعار أوراق مالية بالفرق
C	مخصص خصم أوراق مالية بالفرق	**D**	مخصص خصم أوراق تجارية بالفرق

٥. يجب أن تظهر الأوراق المالية بالقيمة الحالية في قائمة المركز المالي، ولإظهار أوراق القبض بقيمتها الحالية فإنه يتم تكوين:

A	مخصص هبوط أسعار أوراق مالية	B	مخصص أجيو بالقيمة الاسمية
C	مخصص خصم أوراق تجارية بالقيمة الحالية	D	مخصص خصم أوراق تجارية بالفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية

٦. في حالة ما إذا كانت النقدية بالخزينة أكبر من الرصيد الدفتري لحساب الخزينة فهنا يلزم:

A	فتح حساب بالزيادة في النقدية	B	يحصل عليها الصراف
C	لا تجرى أي تسويات جردية	D	تحميلها على قائمة الدخل مباشرة

٧. إذا كان عجز النقدية بالصندوق في حدود المسموح به أي في حدود نسبة معينة مصرح بها للصراف فإنه يجرى القيد التالي:

A	من حـ/ عجز النقدية بالخزينة إلى حـ/ النقدية بالخزينة	B	من حـ/ عجز النقدية بالخزينة إلى حـ/ الصراف
C	من حـ/ الصراف إلى حـ/ النقدية بالخزينة	D	من حـ/ المرتبات إلى حـ/ الصراف

٨. الديون المشكوك في تحصيلها هي خسارة محتملة في الفترة المقبلة، ويتوقف وقوعها من عدمه على درجة التنبؤ والتحري والفحص فمن الضروري الاحتياط لها، وذلك بتكوين مخصص لما يحتمل أن يعدم من الديون في الفترة المقبلة بالقيد التالي:

A	من حـ/ مخصص ديون معدومة إلى حـ/ قائمة الدخل	B	من حـ/ قائمة الدخل إلى حـ/ مخصص ديون مشطوط في تحصيلها
C	من حـ/ قائمة الدخل إلى حـ/ الديون المعدومة	D	من حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها إلى حـ/ قائمة الدخل

الفصل السادس

الإفصاح المحاسبي

وإعداد الحسابات الختامية

والقوائم المالية في المنشآت الزراعية

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- تحديد الإجراءات المحاسبية والحسابات الختامية اللازمة لإعداد القوائم المالية في مشروعات إنتاج المحاصيل الزراعية وحدائق الفاكهة، وكيفية إعدادها.

٢- معرفة أثر طبيعة النشاط الحيواني في المنشآت الزراعية وتأثير ذلك على نظام المعلومات المحاسبي بها.

٣- تحديد الإجراءات المحاسبية والحسابات الختامية المطلوبة عند ممارسة نشاط الإنتاج الحيواني واللازمة لإعداد القوائم المالية، وكيفية إعدادها.

٤- الإلمام الكامل بالقوائم المالية الواجب إعدادها في المنشآت الزراعية وكيفية إعدادها.

عناصر الفصل:

٦/١المبحث الأول:الحسابات الختامية لمشروعات إنتاج المحاصيل الزراعية وحدائق الفاكهة.

٦/١/١ مقدمة.

٦/١/٢ الحسابات الختامية لمشروعات إنتاج المحاصيل الزراعية.

٦/١/٣ الحسابات الختامية لمشروعات حدائق الفاكهة..

٦/١/٤ ملخلص المبحث.

٦/١/٥ اسئلة وتدريبات.

٦/٢ المبحث الثاني: الحسابات الختامية لمشروعات الإنتاج الحيواني.

٦/٢/١ مقدمة.

٦/٢/٢ خصائص نشاط الإنتاج الحيوانى وانعكاساته على النظم لمحاسبية.

٦/٢/٣ الإجراءات المحاسبية فى مشروعات تربية الماشية.

٦/٢/٤ الإجراءات المحاسبية فى مشروعات تربية الدواجن.

٦/٢/٥ ملخص المبحث.

٦/٢/٦ اسئلة وتدريبات.

٦/٣ المبحث الثالث: إعداد القوائم المالية في المنشآت الزراعية.

٦/٣/١ مقدمة.

٦/٣/٢ قائمة الدخل العمومية.

٦/٣/٣ قائمة التغير في حقوق الملكية.

٦/٣/٤ قائمة المركز المالي.

٦/٣/٥ قائمة التدفقات النقدية.

٦/٣/٦ ملخص المبحث.

٦/٣/٧ أسئلة وتدريبات.

١/٦ المبحث الأول :
الحسابات الختامية
لمشروعات إنتاج المحاصيل الزراعية وحدائق الفاكهة

هدف المبحث:

يهدف هذه المبحث إلي بيان كيفية إعداد الحسابات الختامية فى أنشطة إنتاج المحاصيل الزراعية وحدائق الفاكهة بالمنشآت الزراعية ، وذلك من خلال التعرف على طبيعة الحسابات فى تلك المشروعات وكيفية إعدادها.

عناصر المبحث الأول:

١/١/٦ مقدمة.

٢/١/٦ الحسابات الختامية لمشروعات إنتاج المحاصيل الزراعية.

١/٢/١/٦ حـ / المحاصيل .

٢/٢/١/٦ حـ /مخازن المحاصيل .

٣/٢/١/٦ حـ /مبيعات المحاصيل .

٣/١/٦ الحسابات الختامية لمشروعات حدائق الفاكهة.

١/٣/١/٦ حساب المشتل.

٢/٣/١/٦ حساب حدائق الفاكهة.

٤/١/٦ ملخص المبحث.

٥/١/٦ اسئلة وتدريبات.

١/١/٦ مقدمة:

تنقسم أنشطة المشروعات الزراعية المتعلقة بالإنتاج النباتي إلى:

أ- منتجات المحاصيل الزراعية : وهي التي تمكث في الأرض أقل من سنة (الخضروات) أو في حدود سنة تقريباً(الحقول) مثل الحبوب والبقول والبصليات والبذور الزيتية والدرنيات.

ب-منتجات الحدائق والبساتين: وهي التي تبقى في الأرض مدة طويلة كأشجار الحمضيات، والنخيل، والفواكه، ونباتات الزينة، وزهور القطف.

وتختلف المعالجة المحاسبية للمحاصيل الزراعية عن منتجات الحدائق والبساتين، والتى يمكن تناولها على النحو التالي:

٢/١/٦ حسابات مشروعات إنتاج المحاصيل الزراعية:

المحاصيل الموسمية هي المحاصيل التي تزرع لفترة معينة قد تكون ثلاثة أشهر أو أربعة أشهر، ولا يشترط أن تبدأ الزراعة في بداية السنة المالية وإنما قد تكون خلال السنة أو احتمال أن تبدأ قبل نهاية سنة معينة وتحصد في السنة القادمة، ويعد المحاسب مطالب بإعداد الحسابات الختامية في نهاية كل سنة معينة لغرض معرفة نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، ولمعرفة نتيجة أعمال زراعة المحاصيل الموسمية يتم إعداد الحسابات التالية لكل محصول على حدة :

١- حـ / المحاصيل.

٢- حـ / مخازن المحاصيل.

٣- حـ / مبيعات المحاصيل .

وتظهر هذه الحسابات على النحو التالي :

١/٢/١/٦ حـ / المحاصيل :

يجعل حـ / المحاصيل **مـديناً** برصيد أول المدة والذى يمثل التكاليف والمصروفات الزراعية القائمة، أى النفقات الزراعية المرحلة من السنة الماضية، بالإضافة إلى كل المصروفات التي تتحملها المنشأة فى سبيل إنتاج المحصول وحتى الحصاد ومن أمثلتها: أجور عمال الزراعة، إهلاك الجرار الزراعى ومصروفات تشغيله ، تكاليف الأسمدة الكيماوية

المستخدمة ، البذور والتقاوى وتشمل ثمن شرائها، بالإضافة إلى مصروفات النقل، وغير ذلك من التكاليف والمصروفات، ويظهر حساب المحاصيل على النحو التالى:

حـ / المحاصيل

منه **له**

مبلغ	بيـــان	مبلغ	بيـــان
× ×	رصيد أول المدة (تكلفة الزراعات القائمة أول المدة)	××	تكلفة المحصول تام النضج (المتمم الحسابى للجـــانبين) وترحـــل إلـــى حـــ / مخـــازن المحاصيل
× ×	إلـى مـذكورين (كـل المصـروفات التـي تتحملهـا المنشـأة فـى سـبيل إنتـاج المحصول وحتى الحصاد)		
× ×	حـ /أجور عمال الزراعة		
× ×	حـ /مصروفات تشغيل الجرار الزراعي		
× ×	حـ/ إهلاك الجرار الزراعي		
× ×	حـ /التقاوى والبذور		
× ×	حـ /أسمدة كيماوية		
× ×	حـ /مصروفات العزق		
× ×	حـ /إيجار الأرض الزراعية		
× ×	حـ /ضرائب ورسوم الأطيان الزراعية	× ×	رصيد آخر المدة (تكلفة الزراعات القائمة آخر المدة)
× ×	حـ /مصروفات الجنى أو الحصاد		
× ×		× ×	

<u>ويلاحظ على الحساب السابق:</u>

١- يتضمن هذا الحساب كافة التكاليف والمصروفات المنفقة على المحاصيل قبل جني المحصول .

٢- عند ترصيد حـ/المحاصيل دائما يكون مجموع الجانب المدين اكبر من مجموع الجانب الدائن، ويرحل الفرق الظاهر بالجانب الدائن (رصيد اخر المدة) إلى حـ/مخازن المحاصيل بالقيد التالي:

XX من حـ/ مخازن المحاصيل

XX إلى حـ/ المحاصيل

٢/٢/١/٦ حـ /مخازن المحاصيل :

يرحل الي هذا الحساب جميع المصروفات التى تنفق على المحاصيل فى فترة الحصاد حتى تصل إلى مخازن المزرعة وتدرج فى الجانب المدين، بالإضافة إلى قيمة المشتريات من الغير، ومصروفات نقلها إلى مخازن المزرعة ، ويجعل **دائناً** بتكلفة المبيعات المحولة إلى حساب مبيعات المحاصيل والرصيد يمثل قيمة المخزون فى آخر السنة .

ويظهر حساب مخازن المحاصيل على النحو التالي:

حـ /مخازن المحاصيل

منه **له**

مبلغ	بيـــــان	مبلغ	بيـــــان
× ×	رصـيد أول المـدة بمخـازن المحاصيل	××	تكلفة مبيعات المحصول (المتمم الحسابى للجانبين) وترحل إلى حـ/ مبيعات المحاصيل(رصيد آخر المدة بمخازن المحاصيل)
× ×	الـى حـ/ المحاصـيل (تكلفـة الانتاج التام النضج)	××	
× ×	جميع المصروفات التى تنفق على المحصول بعد الحصاد حتى يصل الى المخازن .		
× ×	مشـتريات المحصـول مـن الغير.		
× ×		× ×	

يلاحظ على الحساب السابق ما يلي:

أ- يتضمن حساب مخازن المحاصيل كافة التكاليف والمصروفات المنفقة على المحاصيل بعد جني المحصول وتخزينه في المخازن.

ب-عند ترصيد حـ/مخازن المحاصيل دائما يكون مجموع الجانب المدين اكبر من مجموع الجانب الدائن ودائما الفرق يكون في الجانب الدائن الذي يرحل إلى حـ/مبيعات المحاصيل بالقيد التالي:

xx من حـ /مبيعات المحاصيل

xx إلى حـ/ مخازن المحاصيل

٦/١/٢/٣ حـ /مبيعات المحاصيل:

يجعل هذا الحساب مديناً بتكلفة المبيعات ومصروفات البيع والتوزيع، ودائناً بثمن بيع المحاصيل، ويمثل الرصيد ربح أو خسارة المحاصيل ويرحل إلى قائمة الدخل العامة (حـ/الأرباح والخسائر) للمزرعة ككل.

حـ /مبيعات المحاصيل

منه		له	
مبلغ	بيـــان	مبلغ	بيـــان
× ×	إلـــى حـــ / مخـــازن المحاصـــيل (تكلفة مبيعات المحصول)	× ×	مـن حـــ / النقديـة أو البنـك (قيمـة مبيعات المحصول)
× ×	إلى حـ / مصروفات البيع والتوزيع	××	مـــن حـــ / إيـــرادات عرضـــية (كمبيعـات التـبن فـى محصـول القمح).
× ×	إلى حـ / أ. خ (مجمل الربح) (أو)	× ×	من حـ/ أ.خ (مجمل الخسارة)
××	(يرحل لقائمة الدخل العامة)	××	(يرحل لقائمة الدخل العامة)

حالة عملية :

البيانـات الآتيـة مسـتخرجة مـن مزرعـة " الأمـل " عـن الـدورة الشـتوية لموسـم ٢٠١٩/٢٠١٨: (بالجنيهات)

المحول لمخزن العلف (تبن) ١٨٠٠٠، رصيد أول الفترة بالزراعات القائمة ٢٠٠٠٠، رصيد أخـر الفتـرة (الزراعـة القائمـة) ١٣٠٠٠، رصـيد أول الفتـرة بمخـزن المحاصـيل ٣٠٠٠٠، مخزون أخر الفترة بمخزن المحاصيل ٣١٥٠٠، مصروفات نقل المحصول للمخزن ٣٠٠٠، المبيعات خلال السنة ٧٥٠٠٠٠، مصروفات البيع ١٠٠٠٠ ، أسمدة كيماوية٢٢٥٠٠، أجور العمـال الـزراعيين ١١٧٥٠، تكلفـة التقـاوي والبـذور ١٥٠٠٠، إيجـار الأرض الزراعيـة المسـدد

١٢٥٠٠ (مـا يخـص الفتـرة ١٠٠٠٠ جنيـه) والمصـروفات الأخـرى ١٣٧٥٠(المسـدد منهـا ١١٢٥٠)، مصروفات تشغيل الجرار الزراعى ٦٠٠٠، مصروفات الجنى٤٠٠٠.

المطلوب: تصوير حـ/المحاصيل، حـ/مخازن المحاصيل، حـ/ مبيعات المحاصيل عن الدورة الشتوية لعام ٢٠١٨/٢٠١٩ لمزرعة الأمل.

الحـــــــل

١-حـ / المحاصيل

منه			له	
٢٠٠٠٠	رصـــــيد أول المـــــدة (زراعـــات قائمـــة أول المدة)		١٣٠٠٠	رصـيد آخـر المـدة(زراعـات قائمة آخر المدة)
	إلى مذكورين			
٢٢٥٠٠	حـ / الأسمدة			
١١٧٥٠	حـ /أجور عمال			
١٥٠٠٠	حـ /تقاوى وبذور			
١٠٠٠٠	حـ / مصروف الإيجار			
١٣٧٥٠	حـ /مصروفات أخرى		٩٠٠٠٠	مـن حـــ / مخـازن المحاصـيل (رصيد)
٦٠٠٠	حـــ /مصـروفات تشـغيل الجرار			
٤٠٠٠	حـــ /مصـــروفات جنـــى المحصول			
١٠٣٠٠٠			١٠٣٠٠٠	

٢-حـ/ مخازن المحاصيل

منه			له	
٣٠٠٠	رصيد أول المدة		٣١٥٠٠	رصيد آخر المدة
٣٠٠٠	إلـى حـــ/ مصـروفات نقـل المحاصيل		٩١٥٠٠	مـن حـــ / مبيعـات المحصـول (رصيد)
٩٠٠٠٠	إلى حـ/ المحصول رصيد			
١٢٣٠٠٠			١٢٣٠٠٠	

٣-حـ /مبيعات المحاصيل

منه		له	
٩١٥٠٠	إلى حـ / مخازن المحاصيل	٧٥٠٠٠٠	مـن حـ/ النقديـة (مبيعـات المحصول)
١٠٠٠٠	حـ/ مصروفات البيع والتوزيع	١٨٠٠٠	مـن حـ / النقديـة (مبيعـات التبن)
٦٦٦٥٠٠	إلى حـ / أ.خ (مجمل ربح)		
٧٦٨٠٠٠	(يرحل لقائمة الدخل العامة)	٧٦٨٠٠٠	

٣/١/٦ حسابات مشروعات حدائق الفاكهة:

ينظر إلى أشجار الفاكهة باعتبارها أصلاً له فترة إثمار تتراوح بين ثلاث إلى خمس سنوات ، وذلك حسب درجة خصوبة التربة وطرق العناية بها، وتقوم المنشأة الزراعية بإنفاق مبالغ رأسمالية تتمثل فى تكلفة الشتلات والتكاليف الأخري التى تعرف بتكاليف التأسيس والتى تشبه مصروفات التاسيس فى المنشآت التجارية والصناعية.

ويشمل النظام المحاسبي لهذه المشروعات على دفتر اليومية العامة والأستاذ العام، ومن واقع دفتر الأستاذ العام يتم إعداد حسابين ختاميين هما حساب المشتل، وحساب حدائق الفاكهة ويعتبران هما الأساس لإعداد القوائم المالية المتعلقة بالمنشأة، ويتم تناولهما على النحو التالى.

١/٣/١/٦ حساب المشتل:

حساب المشتل هو حساب يعد لتحديد صافى الربح أو الخسارة للصنف أو الأصناف المزروعة، ويمكن فتح حساب واحد لجميع الأصناف المزروعة في المشتل، أوفتح حساب مستقل لكل نوع من المشاتل ، ويظهر حساب المشتل كما يلي:

حـ / المشتل

منه		له	
مبلغ	**بيـــــان**	**مبلغ**	**بيـــــان**
××	رصيد الشجيرات بالمشتل أول المدة بالتكلفة	××	من حـ/ حدائق الفاكهة (بقيمة الشتلات المحولة إلى حدائق الفاكهة)
××	إلى مذكورين/ المصروفات المختلفة مثل:	××	من حـ/ المبيعات (بقيمة مبيعات الشتلات)
××	حـ/ تكلفة الشتلات	××	رصيد الشجيرات بالمشتل آخر المدة بالتكلفة
××	حـ/مصروفات الإيجار		
××	حـ/أجور العمال		
××	حـ/ مصروفات الحرث		
××	حـ/ مصروفات مقاومة الآفات		
××	حـ/ مصروفات الرعاية		
××	حـ/اهلاك الآلات والمعدات		
××	حـ/ فائدة القرض		
××	إلى حـ/ أ.خ(صافى الربح) **أو**	××	من حـ/ أ.خ (صافى الخساره)
××		**××**	

ملاحظات على حساب المشتل:

أ- يشمل الجانب المدين من حساب المشتل رصيد الشجيرات بالمشتل أول المدة، والمصروفات المختلفة اللازمة لنمو الشجيرات وتولد الثمار منها.

ب- يشمل الجانب الدائن على قيمة الشتلات المحولة إلى حدائق الفاكهة، مبيعات الشتلات، رصيد الشجيرات بالمشتل آخر المدة بالتكلفة

حالة عملية :

تقوم منشأة "التوحيد الزراعية" باستغلال مشتل لزراعة أشجار الموالح لإمداد حدائق المنشأة بالشجيرات اللازمة ، وإليك البيانات المستخرجة من دفاترها في ٢٠١٨/١٢/٣١: (بالجنيهات)

رصيد ٢٠١٨/١/١ شجيرات باقية من السنة الماضية بالتكلفة ٩٠٠٠٠، إيجار المشتل ٧٥٠٠، أجور حرث وتخطيط ٩٠٠٠، مصروفات التطعيم والتقليم ١٢٠٠٠، مصروفات الري والعزيق وتنقية الحشائش ٩١٥٠، تكلفة المواد الكيماوية والتبخير ٢١١٥٠، مرتبات العاملين والمشرف الزراعي ٢٧٠٠٠، اهلاك العزاقات ٤٥٠٠، قيمة الشتلات المحولة إلى حدائق الفاكهة ٢٣٧٠٠٠، فوائد القرض ٦٠٠٠.

إذا علمت أن:

١. الشتلات أخر الفترة قدرت بالتكلفة بمبلغ ١٢٠٠٠ج.
٢. الإيجار الشهري للمشتل ٦٠٠ج .
٣. لم تدفع مرتبات العاملين عن شهري نوفمبر وديسمبر .
٤. الشتلات المباعة للغير ١١٩٠٠شتلة بقيمة ٣ج للشتلة .
٥. قيمة القرض ٨٠٠٠٠ج بفائدة ١٠% سنوياً.

والمطلوب: تصوير حـ / مشتل الموالح عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.

الحــل

حـ / مشتل الموالح عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١

منه		له	
٩٠٠٠٠	رصيد أول المدة١/١/٢٠١٣	٢٣٧٠٠٠	من حـ/حدائق الفاكهة (قيمــة الشــتلات المحولــة للحدائق)
٧٢٠٠	إلى حـ/إيجار المشتل		
٩٠٠٠	إلى حـ/أجور الحرث	٣٥٧٠٠	من حـ/المبيعات قيمة الشتلات المباعة للغير ٣ج × ١١٩٠٠
١٢٠٠٠	إلــى حـ / مصــروفات تطعـيم وتقليم		
٩١٥٠	إلى حـ / مصروفات ري	١٢٠٠٠	رصيد أخر المدة (شتلات أخر المدة بالتكلفة)
٢١١٥٠	إلى حـ/ مواد تبخير		
٣٢٤٠٠	إلى حـ / مرتبات العاملين		
٤٥٠٠	إلى حـ/إهلاك العزاقات		
٨٠٠٠	إلى حـ/فائدة القرض		
٩١٣٠٠	إلى حـ/ا.خ (صافى ربح)		
٢٨٤٧٠٠		٢٨٤٧٠٠	

ملاحظات:

١- رصيد إيجار المشتل المدفوع فعلاً ٧٥٠٠ج.

الإيجار الشهري ٦٠٠ج، إذن ما يخص الفترة ٦٠٠ × ١٢ = ٧٢٠٠ج.

٢- فائدة القرض = ٨٠٠٠٠ج × ١٠% = ٨٠٠٠ج

٣- المرتبات المدفوعة٢٧٠٠٠ج عن ١٠أشهر

أى أن مرتب الشهر = ٢٧٠٠٠ ÷ ١٠ = ٢٧٠٠ج

مرتبات السنة =٢٧٠٠ × ١٢شهر=٣٢٤٠٠ج.

٦/١/٣/٢ حساب حدائق الفاكهة:

تمر حدائق الفاكهة بثلاثة مراحل هى مرحلة الإنشاء، مرحلة الإثمار، ومرحلة الإضمحلال وسوف يتم تناول المراحل الثلاثة بالتفصيل فى النقاط التالية:

١. **مرحلة الإنشاء:**

تبدأ مرحلة الإنشاء بإعداد الحديقة للزراعة وتنتهي بمجرد البدء في الأثمار والإنتاج الاقتصادي، وتعتبر كل النفقات التي تنفق على الحديقة في خلال هذه الفترة تكاليف رأسمالية تظهر بقائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية كأصل ثابت، ويفتح خلال هذه المرحلة حساب يسمى حـ / حديقة الفاكهة ويقفل عند بدء الإنتاج الإقتصادى للأشجار، ويظهر رصيد فى قائمة المركز المالي كأصل ثابت يمثل تكلفة أشجار الحديقة ويظهر حـ / حديقة الفاكهة كما يلي:

حـ / حديقة الفاكهة

منه		له	
مبلغ	**بيـــان**	**مبلغ**	**بيـــان**
××	إلـــى مـــذكورين جميـــع التكاليف التـي تنفـق خـلال مرحلة الإنشاء مثل:	××	مـن حـــ/ المبيعـات (بالقيمـة البيعيـة للمنتجـات الثانويـة أو العرضية)
××	حـ/ تكلفة الشتلات		
××	حـ/مصروف الإيجار		
××	حـ/ أجور العمال		
××	حـ/ مصروفات الحرث		
××	حـــ/ مصـروفات مقاومـة الآفات		
××	حـ/ مصروفات الرعاية		
××	حـــــ/ اهـــــلاك الآلات والمعدات الزراعية	××	رصيد أخر المدة (يمثل تكلفة الحديقة ويظهر ببقائمة المركز المالي كأصل ثابت)
××	حـ/ فائدة القرض		
××		××	

ملاحظات على حـ / حديقة الفاكهة:

أ- يجعل ذلك الحساب **مديناً** بجميع التكاليف التي تنفق خلال مرحلة الإنشاء مثل: القيمة الإيجارية للأرض خلال فترة الإنشاء، ومصروفات إعداد الأرض لغرس الشتلات ،واجور العمال، وفائدة القرض ....ألخ من المصروفات خلال فترة الإنشاء.

ب- يجعل هذا الحساب **دائناً** بالإيرادات الفرعية الناتجة عن القيمة البيعية للمنتجات الثانوية أو العرضية التى يمكن الحصول عليها من الحديقة، فقد تزرع الأرض أحياناً بمحاصيل أخرى لاتعوق نمو الشجيرات الأصلية لقصر جذورها مما ينتج عنه تخفيض التكلفة الرأسمالية للحديقة.

جـ- رصيد آخر المدة (يمثل تكلفة الحديقة ويظهر بقائمة المركز المالي كأصل ثابت).

د- يظل حساب حديقة الفاكهة مفتوحاً لعدة سنوات كمشروعات تحت الإنشاء، ويقفل عندما تبدأ الأشجار فى الإنتاج الإقتصادى للأشجار ويظهر رصيد فى بقائمة المركز المالي كأصل ثابت يمثل تكلفة أشجار الحديقة.

٢. <u>مرحلة الإثمار:</u>

وهى المرحلة التي تبدأ فيها الحديقة في الإنتاج الاقتصادي وتنتهي عندما تضعف القدرة الإنتاجية لها بحيث يصبح استغلالها غير اقتصادي . ويفتح في هذه المرحلة حساب إيرادات ومصروفات الحديقة سنوياً طوال فترة إستغلال الحديقة كما يلي :

حـ / إيرادات ومصروفات الحديقة عن الفترة المنتهية فى .....

منه		له	
مبلغ	بيـــان	مبلغ	بيـــان
××	إلـــى مـــذكورين جميـــع المصروفات التي تخص الفترة:	××	من حـ/ مبيعات الثمار
××	حـ/ مصروف الإيجار	××	مـن حـــ/ مبيعـات المحاصـيل العرضية المحملة على الحديقة
××	حـــ/ اهـلاك الآلات والمعـدات الزراعية		
××	حـ/ أجور العمال		
××	حـ/مصروفات التسميد		
××	حـ/مصروفات العزيق والرى		
××	حـ/اهلاك أشجار مثمرة		
××	حـ/فائدة القرض		
××	حـ/مصروفات البيع والتوزيع		
××	إلى حـ/ أ.خ (صافى الربح) **أو**	××	من حـ/ أ.خ (صافى الخسارة)
××		**××**	

<u>ملاحظات على حـ / إيرادات ومصروفات الحديقة:</u>

أ- يجعل ذلك الحساب **مـديناً** بجميع المصروفات مثل : الإيجار، مصروفات البيع والتوزيع، فائدة القرض، اهلاك الآلات والمعدات الزراعية ...ألخ من المصروفات عن الفترة المحاسبية.

ب- يجعل ذلك الحساب **مديناً** بإهلاك الأشجار المثمرة الذى يرحل إلى حساب مخصص اهلاك الحديقة وذلك لمواجهة أى تخفيض أو إضمحلال فى سنوات الإثمار لأى أسباب ماعدا التلف المفاجئ.

جـ- يظهر حـ / إيرادات ومصروفات الحديقة الربح والخسارة الناتجة من المحصول سنوياً ويرحل إلى حساب الأرباح والخسائرالعام للمنشأة ككل.

٣. مرحلة الإضمحلال :

وهى التي يصبح فيها أن استغلال الحديقة يعد غير اقتصادي بسبب تناقص غلتها الإنتاجية، وفى هذه المرحلة يتم إزالة الأشجار وإقفال حساب الحديقة واستبعاده من الأصول فى قائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية.

حالة عملية:

فيما يلي البيانات الخاصة بمزرعة تيمور للمانجو والتى أستغرق أنشاؤها سنتين ٢٠١٧،٢٠١٨ ثم بدأت فى الإنتاج الإقتصادى ، وفيما يلي البيانات المستخرجة عن الأعوام ٢٠١٧، ٢٠١٨،٢٠١٩: (بالجنيهات):

خلال عام ٢٠١٧:

تكاليف الحرث وإعداد الأرض الزراعية٤٠٠٠،أتعاب الخبير الزراعي للإشراف على تخطيط ارض الحديقة ٣٠٠٠، تكلفة شتلات المانجو١٢٠٠٠، أجور العمالة الزراعية٤٠٠٠ ، فائدة قرض بنك التسليف الزراعي (يسدد على خمس سنوات)٦٠٠٠ سنوياً ، معدات زراعية (تستهلك بمعدل ٢٠% قسط متناقص)٢٤٠٠٠، قيمة مبيعات محصول الخيار المحمل على المانجو ٤٨٠٠.

خلال عام ٢٠١٨:

تكلفة التقليم والتبخير ومقاومة الآفات ١٢٠٠٠، أجور العمال الزراعيين١٤٠٠٠، تكلفة أعمدة حديدية وأسلاك ٢٠٠٠٠، قيمة مبيعات محصول البصل المحمل على المانجو ١٠٠٠٠.

خلال عام٢٠١٩:

بدأت الحديقة مرحلة الأثمار وتم بيع الثمار بمبلغ ١٢٠٠٠٠ ومحصول البطيخ المحمل على المانجو بمبلغ ٢٠٠٠٠ وبلغت التكاليف خلال العام: مصروفات العزق والرى٨٠٠٠، مصروفات التسميد ومقاومة الافات١٦٠٠٠، مصروفات التقليم والجنى٨٠٠٠ ، أجور العمال ١٤٠٠٠ ، تستهلك الأشجار بمعدل ٢٠%سنويا قسط ثابت.

والمطلوب:

١. تصويرحـ/ الحديقة عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١، والسنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.

٢. تصويرحـ/ إيرادات ومصروفات حديقة المانجو عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١.

الحـــل

حـ/ الحديقة عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١، ٢٠١٨/١٢/٣١

مدين			دائن
	إلى مذكورين	٤٨٠٠	من حـ/ مبيعات منتجات عرضية محصول الخيار
٣٠٠٠	حـ/أتعاب الخبير الزراعي		
٤٠٠٠	حـ / ت.الحرث		
٦٠٠٠	حـ/ فوائد القرض		
١٢٠٠٠	حـ/تكلفة الشتلات	٢٩٠٠٠	رصيد(مرحل) ٢٠١٧/١٢/٣١
٤٨٠٠	حـ/إهلاك معدات زراعية		
٤٠٠٠	حـ/ أجور عمال الزراعة		
٣٣٨٠٠		٣٣٨٠٠	
٢٩٠٠٠	رصيد منقول ٢٠١٨/١/١	١٠٠٠٠	من حـ/مبيعات محصول البصل
	إلى مذكورين		
١٢٠٠٠	حـ/ت.تقليم ومقاومة		
١٤٠٠٠	حـ/أجور عمال زراعيين	٧٤٨٤٠	رصيد٢٠١٨/١٢/٣١(يظهر ببقائمة المركز المالي ضمن الأصول
٢٠٠٠٠	حـ/ت.أعمدة حديدية		
٦٠٠٠	حـ/فوائد قروض		
٣٨٤٠	حـ/إهلاك معدات زراعية		
٨٤٨٤٠		٨٤٨٤٠	

ملاحظات:

١. فائدة القرض ٦٠٠٠ج سنويا لمدة خمس سنوات لذلك ظهرت في حـ / عام ٢٠١٧،٢٠١٨.

٢. إهلاك المعدات الزراعية قسط متناقص= ٢٤٠٠٠ج×٢٠%=٤٨٠٠ج إهلاك ٢٠١٧.

٣. إهلاك المعدات الزراعية قسط متناقص٢٠١٨=(٢٤٠٠٠ج-٤٨٠٠ج) ×٢٠%=٣٨٤٠ج.

٤. إهلاك المعدات الزراعية قسط متناقص٢٠١٩=(٢٤٠٠٠ج-٤٨٠٠ج-٣٨٤٠ج) ×٢٠%=٣٠٧٢ج

حـ/إيرادات ومصروفات حديقة المانجو عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

مدين		له	
	إلى مذكورين	١٢٠٠٠٠	من حـ / مبيعات ثمار المانجو
٨٠٠٠	حـ / مصروفات العزق والري	٢٠٠٠٠	من حـ / مبيعات البطيخ
١٦٠٠٠	حـ / مصروفات التسميد		
٨٠٠٠	حـ / مصروفات التقليم والجني		
٦٠٠٠	حـ / فوائد القرض		
٣٠٧٢	حـ / إهلاك معدات زراعية		
١٤٩٦٨	حـ / إهلاك أشجار العنب = (٧٤٨٤٠ج رصيد ٢٠١٢/١٢/٣١ في حساب الحديقة × ٢٠% = ١٤٩٦٨		
١٤٠٠٠	إلى حـ /أجور العمال		
٦٩٩٦٠	إلى حـ / ا.خ صافى(ربح حديقة المانجو)		
١٤٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠	

ويلاحظ: إهلاك أشجار العنب

= ٧٤٨٤٠ج رصيد ٢٠١٢/١٢/٣١ فى حساب الحديقة = ١٤٩٦٨

٦/١/٤ ملخص المبحث

١- يتم تقسيم المشر وعات الزراعية فى مصر إلى:

أ- منتجات الحقول مثل الحبوب والبقوليات والبصليات والبذور الزيتية والدرنيات.

ب- منتجات الحدائق والبساتين مثل الفواكه والخضروات والأزهار.

وتختلف المعالجة المحاسبية للمحاصيل الزراعية عن منتجات الحدائق والبساتين.

٢- يمكن فتح حساب واحد لجميع الأصناف المزروعة في المشتل ، أو فتح حساب مستقل لكل صنف منزرع داخل المشتل.

٣- فى مرحلة الإنشاء تبدأ بإعداد وتهيئة الحديقة للزراعة وتنتهي بمجرد البدء في الأثمار والإنتاج الاقتصادي، وتعتبر كل النفقات التي تنفق على الحديقة في خلال هذة الفترة تكاليف رأسمالية تظهر بقائمة المركز المالي، ويفتح في هذه المرحلة حساب يسمى حـ / حديقة الفاكهة.

٤- يفتح في مرحلة الأثمار حساب إيرادات ومصروفات الحديقة.

٥- عند إعداد مشروعات إنتاج المحاصيل الزراعية، يتم إعداد الحسابات الثلاثة التالية لكل محصول على حدة :(حـ / المحاصيل- حـ / مخازن المحاصيل - حـ / مبيعات المحاصيل) .

٥/١/٦ أسئلة وتدريبات

السؤال الأول: اقرأ الحالة التالية ثم اختر الفقرة الصحيحة في كل عبارة من العبارات التالية:

البيانات الآتية مستخرجة من مزرعة " سامح وكريم " عن الدورة الشتوية لموسم ٢٠١٨/٢٠١٩: (بالجنيهات)

المحول لمخزن العلف (تبن) ٣٦٠٠٠، رصيد أول الفترة بالزراعات القائمة ٤٠٠٠٠، رصيد أخر الفترة (الزراعة القائمة) ٢٦٠٠٠، رصيد أول الفترة بمخزن المحاصيل ٦٠٠٠٠، مخزون أخر الفترة بمخزن المحاصيل ٦٣٠٠٠، مصروفات نقل المحصول للمخزن ٦٠٠٠، المبيعات خلال السنة ١٥٠٠٠٠٠، مصروفات البيع ٢٠٠٠٠ ، أسمدة كيماوية٤٥٠٠٠، أجور العمال الزراعيين ٢٣٥٠٠، تكلفة التقاوي والبذور ٣٠٠٠٠، إيجار الأرض الزراعية المسدد ٢٥٠٠٠ (ما يخص الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه) والمصروفات الأخرى ٢٧٥٠٠(المسدد منها ٢٣٥٠٠)، مصروفات تشغيل الجرار الزراعى ١٢٠٠٠، مصروفات الجنى٨٠٠٠.

١- في ضوء ما سبق فإن رصيد حـ/ المحاصيل يكون:

A- ١٨٠٠٠٠ج　　B-١٥٤٠٠٠ج

C- ٢٠٥٠٠٠ج　　D- لا شيء مما سبق

٢- تظهر قيمة مبيعات التبن في:

A- حـ/ المحاصيل　　B- حـ/ مخازن المحاصيل

C- حـ/مبيعات المحاصيل　　D- لا شيء مما سبق.

٣- في ضوء ما سبق فإن رصيد حـ/ مخازن المحاصيل يكون:

A- ٩١٥٠٠ج　　B - ١٨٣٠٠٠ج

C- ٢٢٦٠٠٠ج　　D- لا شيء مما سبق.

٤- في ضوء ما سبق فإن ناتج حـ/ مبيعات المحاصيل يكون:

A- ١٣٢٣٠٠٠ مجمل ربح

B- ٧٦٨٠٠٠ مجمل ربح.

C- ٦٦٦٥٠٠ مجمل خسارة.

D- لا شيء مما سبق.

٥- يرحل ناتج حـ/ مبيعات المحاصيل إلى:

A- حـ/ الإيرادات والمصروفات.

B- قائمة الدخل العامة .

C- قائمة المركز المالي.

D- لا شيء مما سبق.

٦- تظهر مصروفات نقل المحاصيل في:

A- حـ/ المحاصيل B- حـ/ مخازن المحاصيل

C- حـ/مبيعات المحاصيل D- لا شيء مما سبق.

السؤال الثاني: إقرأ الحالات العملية التالية ثم أجب عن المطلوب في كل منها:

حالة رقم (١):

(١) تقوم منشأة النور الزراعية باستغلال مشتل لتربية أشجار المانجو لإمداد حدائق المنشأة بالشجيرات اللازمة وأيضاً لبيع الشجيرات للغير، وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات المنشأة زراعية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٨ (الأرقام بالجنيه):

٥٠٠٠٠ رصيد الشجيرات أول المدة ،١٠٠٠٠ أجور العاملين بالمشتل (الأجور الشهرية ١٠٠٠ج) ٤٠٠٠ مصروفات حرث وتخطيط الأراضي ،٥٠٠٠٠ قيمة الشتلات المحولة إلي حدائق الفاكهة التابعة للمنشأة ،٣٠٠٠٠ قيمة آلات ومعدات زراعية بالمشتل (تستهلك بمعدل ١٠ ٪ قسط متناقص) ،٤٠٠٠ مصروفات تطعيم وتقليم، ٤٠٠٠٠ قرض بنك الائتمان الزراعي (عقد في ٢٠١٨/١/١ لمدة ٣ سنوات بمعدل ٨ ٪ سنوياً)، ٥٠٠٠٠ مرتب المهندس المشرف علي المشتل (المرتب الشهري ٥٠٠٠)، ٥٠٠٠ مصروفات الري، ٢٦٠٠٠ إيجار المشتل (الإيجار الشهري ٢٠٠٠)، ١٠٠٠٠ قيمة مبيعات شتلات للغير،٢٠٠٠٠ تكلفة شتلات الباقية بالمشتل آخر الفترة .

المطلوب: تصوير حـ/ المشتل عن الفترة المنتهية في ٣١ /٢٠١٨/١٢.

حالة رقم (٢): استخرجت البيانات التالية من دفاتر وسجلات مزرعة الأمل لزراعة العنب في ٣١ /١٢ / ٢٠١٨ (الأرقام بالجنيه):

- تكاليف الحرث وإعداد الأرض للزراعة ١٥٠٠٠
- تخطيط أرض الحديقة ٥٠٠٠
- تكلفة شتلات العنب ٥٥٠٠٠
- مرتب الخبير الزراعي (المرتب الشهري يبلغ ٥٠٠٠ج) ٥٥٠٠٠
- معدات زراعية (تستهلك بمعدل ١٠% سنوياً قسط متناقص) ٥٠٠٠٠
- مصروفات مقاومة الآفات والتبخير ٥٠٠٠
- مصروفات الري وتنقية الحشائش ٤٠٠٠
- أجور العمالة الزراعية (الأجور الشهرية تبلغ ٢٠٠٠ج) ٢٠٠٠٠
- إيجار أرض الحديقة (الإيجار السنوي يبلغ ٨٠٠٠٠ج) ٥٥٠٠٠
- قرض بنك التسليف الزراعي (عقد في ٢٠١٨/٤/١ علي أن يسدد بعد سنتين بمعدل فائدة ١٠% سنويا) ٥٠٠٠٠
- قيمة مبيعات الخضروات المحملة علي العنب ٣٠٠٠٠

كما استخرجت البيانات التالية في ٣١ / ١٢ /٢٠١٩

(الأرقام بالجنيه) :

- تكلفة أعمدة حديدية وأسلاك ١٥٠٠٠
- تكلفة التقليم والتطعيم ٤٠٠٠
- تكلفة التبخير ومقاومة الآفات ٣٠٠٠
- مصروفات الري وتنقية الحشائش ٢٠٠٠
- فائدة قرض بنك التسليف الزراعي ٥٠٠٠
- أجور العمالة الزراعية (الأجور الشهرية تبلغ ٢٠٠٠ ج) ٢٠٠٠٠
- مرتب الخبير الزراعي (المرتب الشهري ٥٠٠٠ ج) ٥٠٠٠٠
- قيمة مبيعات الخضروات المحملة علي العنب ٢٢٠٠٠

وفي خلال عام ٢٠٢٠ بدأت الحديقة في الإثمار ، وقد أمكن استخراج البيانات التالية في ٣١ / ١٢ /٢٠٢٠(الأرقام بالجنيه):.

- مصروفات التسميد ومقاومة الآفات ١٥٠٠٠
- مصروفات التقليم والجني ٤٠٠٠
- أجور العمالة الزراعية ١٩٠٠٠
- مرتب الخبير الزراعي ٨٠٠٠

- تكلفة المخصبات الزراعية ١٥٠٠
- مصروفات رش المخصبات الزراعية ١٠٠٠
- مصروفات العزق والري ٥٠٠٠
- فائدة قرض بنك التسليف الزراعي ٥٠٠٠
- مصروفات بيع وتوزيع (هناك مصروفات مستحقة قدرها ٥٠٠) ٢٥٠٠
- قيمة مبيعات ثمار العنب ١٩٠٠٠٠
- قيمة مبيعات الخضروات المحملة علي العنب ٤٠٠٠٠

المطلوب : تصوير حـ / الحديقة عن عامي ٢٠١٨، ٢٠١٩ ، و حـ/ إيرادات ومصروفات الحديقة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ (تستهلك الأشجار بمعدل ٢٠% سنويا).

(٣) البيانات التالية مستخرجة من سجلات مزرعة النجاح عن الدورة الصيفية لعام ٢٠٢٠(الأرقام بالجنيه):

بيان	القمح	الفول
مصروفات الزراعة القائمة أول الفترة	٦٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
قيمة مبيعات المحصول بالجنيه	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
رصيد أول الفترة بمخازن المحاصيل	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
أجور العمال الزراعيين	١٠٠٠٠	٨٠٠٠
مرتب المهندس الزراعي	٦٠٠٠	٦٠٠٠
مصروفات البيع والتوزيع	٥٠٠٠	٤٠٠٠
مصروفات تشغيل الجرار الزراعي	٧٥٠٠	٥٠٠٠
أسمدة وكيماويات	١٢٠٠٠	٧٥٠٠
مصروفات العزق والري	٥٠٠٠	٤٠٠٠
مصروفات جني المحصول	٧٠٠٠	٩٠٠٠
رصيد أخر الفترة بمخازن المحاصيل	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠
مصروفات الزراعة القائمة أخر الفترة	٥٠٠٠	٧٠٠٠
إيجار الأرض الزراعية	٨٠٠٠	٨٠٠٠
اهلاك الجرار الزراعي	٢٥٠٠	٢٥٠٠
مصروفات تنقية الحشائش	١٥٠٠	٢٠٠٠
مصروفات التقاوي والبذور	٣٠٠٠	٥٠٠٠

المطلوب: تصوير حـ المحاصيل ، حـ / مخازن المحاصيل ، حـ / مبيعات المحاصيل لهذه المزرعة عن الدورة الصيفية لعام ٢٠٢٠.

٢/٦ المبحث الثاني:

الحسابات الختامية لمشروعات الإنتاج الحيواني.

هدف المبحث:

يهدف هذه المبحث إلي بيان كيفية إعداد الحسابات الختامية فى مجال مشروعات الإنتاج الحيوانى وذلك من خلال التعرف على طبيعة الحسابات فى مشروعات الإنتاج الحيوانى وكيفية إعدادها.

عناصر المبحث الثاني:

١/٢/٦ مقدمة.

٢/٢/٦ خصائص نشاط الإنتاج الحيوانى وانعكاساته على النظم لمحاسبية.

٣/٢/٦ الإجراءات المحاسبية فى مشروعات تربية الماشية.

٤/٢/٦ الإجراءات المحاسبية فى مشروعات تربية الدواجن.

٥/٢/٦ ملخص المبحث.

٦/٢/٦ اسئلة وتدريبات.

٦/٢/١ مقدمة:

يتميز نشاط الإنتاج الحيوانى بعدة خصائص تميزه عن الأنشطة الإقتصادية الأخرى، حيث يتأثر بعدة عوامل تتمثل فى ما أوجده الله من عوامل لا يمكن التحكم فيها كالعوامل الطبيعية وما لها من تأثير على طبيعة العملية الإنتاجية وحجم الإنتاج، وكذا تميزه بتحولات بيولوجيه مستمرة ، علاوة على تعقد وتعدد العمليات المصاحبة لتلك النوعية من الأنشطة ،مما أدى الى تشابك فروع الإنتاج الحيوانى، وهذه الخصائص قد أثرت على التنظيم المحاسبى فى منشآت الإنتاج الحيوانى بصفة عامة، وعلى نظام التكاليف بصفة خاصة .

ويتضمن الإنتاج الحيوانى العديد من الأنشطة الفرعية كل منها يرتبط بنوعية معينة من الحيوانات الزراعية، ويمكن تصنيف أنشطة الإنتاج الحيوانى إلى ما يلي:

١. نشاط إنتاج الماشية.
٢. نشاط إنتاج الأغنام.
٣. نشاط إنتاج الدواجن
٤. نشاط الثروة السمكية

٦/٢/٢ خصائص نشاط الإنتاج الحيوانى وانعكاساته على النظم المحاسبية:

يتصف نشاط الإنتاج الحيوانى بمجموعة من الخصائص التى تميزه عن غيره من القطاعات الإقتصادية الأخرى، حيث يتميز نشاط الإنتاج الحيوانى بصفة عامة بكبر حجم رأس المال المستثمر فيه وطول دورة رأس المال العامل به، وكذلك تعقد وتعدد العمليات المصاحبة لتلك النوعية من الأنشطة، بالإضافة الى أنها تتسم بحساسيتها للظروف والعوامل المحيطة بها، مما كان له الأثر الكبير على التنظيم المحاسبى لتلك المنشآت، ولعل من أهم تلك الخصائص الآتي:

١. تأثير الطبيعة على النشاط:

يقصد بالطبيعة العوامل الجوية كالحرارة، والرطوبة، والأمطار، والعوامل البيولوجية كالإصابة بالأمراض والفطريات، والعوامل الوراثية للحيوان، حيث تؤثر الطبيعة تأثيراً هاماً على نشاط الإنتاج الحيوانى حيث تلعب دورا كبيراً فى مدى حياة ونمو الثروة الحيوانية سواء فى كمية الإنتاج، أو نوعه، ومدة الإنتاج، ويترتب على هذا التأثير عدة انعكاسات على النظم المحاسبية تتمثل فيما يلي:

أ- صعوبة تقدير حجم الإنتاج مما يؤدى الى صعوبة إعداد الموازنات التخطيطية.

ب-صعوبة تقدير التكلفة الحقيقية للمنتجات .

جـ- صعوبة إجراء المقارنات بين الإنتاج، وتكاليف الإنتاج فى مزرعة ومزرعة أخرى من وقت لآخر.

د- التداخل بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.

هـ-تتناقص قيمة الأصول من الثروة الحيوانية بسبب المرض والشيخوخة وليس بالضرورة نتيجة الاستخدام، كما هو الحال فى الأصول الثابتة مما يستلزم معه إعادة تقييم تلك الأصول فى فترات متقاربة.

٢. تنوع المنتجات وتداخل الأنشطة :

تقوم غالبية المنشآت الزراعية بإنتاج عدة منتجات فى آن واحد بإستخدام نفس المستلزمات حيث قلما تتخصص منشأة زراعية فى نشاط واحد إذ تقوم المنشأة الزراعية بتربية الحيوان بغرض إنتاج الآلبان واللحوم والجلود فى آن واحد .

هنا إذا كانت القيمة البيعية لهذه المنتجات المتعددة متساوية أو متقاربة يطلق على هذه المنتجات "منتجات مشتركة"، أما اذا كانت القيمة البيعية لتلك المنتجات متفاوتة بدرجة كبيرة يطلق على المنتجات ذات القيمة البيعية الكبيرة بالمنتجات الرئيسية، ويطلق على المنتجات ذات القيمة البيعية الأقل "بالمنتجات العرضية أو الفرعية"، ويترتب على هذا التأثير عده إنعكاسات على النظم المحاسبية منها:

أ- ضرورة توزيع التكاليف المشتركة بين المنتجات المتعددة بغرض تحديد تكلفة كل منتج.

ب-ضرورة تحديد تكلفة المنتجات العرضية أو تقدير قيمتها البيعية فى حالة صعوبة تقدير تكلفتها، وكذلك ظهور تبادل المنافع بين الأنشطة الزراعية مع ضرورة تحديد ما إستفاد به كل نشاط من مخرجات الأنشطة الاخرى.

٣. صغر حجم الوحدات الإ نتاجية مع كثرة عددها:

أدى زيادة عدد الملكيات الزراعية الصغيرة فى مصر الى زيادة فى رأس المال الثابت المستثمر فى نشاط الإنتاج الحيوانى، حيث تحتاج المزرعة إلى رأس مال ثابت يتمثل فى قيمة الأصول الثابتة من الحظائر، والمواشى، والالات والتى قد تصل إلى ٧٥% من رأس المال المستثمر، مما يترتب عليه زيادة التكاليف الثابتة مقارنة بالتكاليف المتغيرة ، كما ترتب على تلك الخاصية صعوبة التحكم فى كمية المعروض من المنتجات، وعدم قدرة المنتجات التاثير على سعر السوق لمنتج معين، فهو قابل للسعر وليس فارضاً أو محدداً له، مما يجعله مضطراً الى قبول سعر السوق الذى يعرض عليه، وهذا يتطلب العمل على حسن إستغلال الامكانات والموارد المتاحة بحيث يمكن تخفيض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة الى اقصى حد ممكن.

٤.ضخامة قيمة المنتجات التسويقية للنشاط:

تتصف غالبية المنتجات فى نشاط الإنتاج الحيوانى بقابليتها للتلف بدرجات متفاوته، ولا شك أن للخدمات التسويقية كالتخزين، والنقل دوراً فعالاً ورئيسياً فى التخفيف من الأثار المترتبة على تلك الخاصية، وقد ترتفع تكاليف أداء هذه الخدمات إرتفاعاً كبيراً، بحيث تعوق فى كثير من الحالات تدفق هذه المنتجات من مناطق وأزمنة إنتاجها الى مناطق وأزمنة اهلاكها، وهذا يطلب ضرورة تصميم نظام التكاليف الذى يعمل على رقابة وضبط هذه التكاليف، والقضاء على نواحى الإسراف فيها، على أن تكون هذه التكاليف فى الحدود المعقولة والمناسبة.

٦/٢/٣ الحسابات الختامية فى مشروعات تربية الماشية:

لغرض إعداد القوائم المالية في المنشآت التي تمارس نشاط تربية الماشية، فإنه يلزم أن يتم إعداد الحسابين الختاميين التاليين:

١- حـ / ماشية الألبان.

٢- حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان .

٦/٢/٣/١ حساب ماشية الألبان :

يجعل حساب ماشية الألبان **مديناً** برصيد الماشية أول المدة ، والمشتريات منها خلال المدة، ويجعل **دائناً** بتكلفة النافق من الماشية. والرصيد المتبقى يمثل تكلفة ماشية الألبان فى نهاية المدة ، والذى يظهر كأصل ثابت فى قائمة المركز المالي للمنشأة، ويأخذ حساب ماشية الألبان الشكل التالى:

حـ / ماشية الألبان

منه		له	
مبلغ	**بيـــان**	**مبلغ**	**بيـــان**
× ×	رصيد الماشية أول المدة	× ×	من حـ/تكلفة النافق خلال المدة
× ×	إلى حـ/مشتريات الماشية خلال المدة	× ×	من حـ/تكلفة المحول إلى مزرعة ماشية اللحوم
		× ×	الرصيد آخر المدة (تكلفة ماشية الألبان آخر المدة ويظهر كأصل ثابت بقائمة المركز المالي)
× ×		× ×	

٢/٣/٢/٦ حساب إيرادات ومصروفات ماشية الألبان:

يجعل حساب إيرادات ومصروفات ماشية الألبان **مديناً** بجميع المصروفات المباشرة التى تنفق لتغذية، ورعاية وعلاج الماشية كايجار الحظائر، وأجور العمال والكلافين، وتكلفة الأعلاف، ومرتب الطبيب البيطرى، وفائدة القروض ، وكذلك إهلاك الماشية بإعتبارها أصلاً ثابتاً، ومصروفات البيع والتوزيع. ويجعل **دائناً** بقيمة المباع من الألبان وكذلك الإيرادات الفرعية الخرى الناتجة من بيع السماد، أو التشغيل لدى الغير. ويمثل الرصيد صافى ربح أو صافي خسارة المتاجرة فى الألبان، ويأخذ حساب إيرادات ومصروفات ماشية الألبان الشكل التالى :

حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان

منه		**له**	
مبلغ	**بيـــان**	**مبلغ**	**بيـــان**
× ×	إلى مذكورين	× ×	حـ/ مبيعات الألبان
× ×	حـ/ جميع مصروفات تغذية ورعاية وعلاج الماشية	× ×	حـ/ الإيرادات الفرعية من بيع السماد
×	حـ/ مصروف إيجار الحظائر		
××	حـ/أجور العمال والكلافين		
× ×	حـ/ تكلفة الأعلاف		
× ×	حـ/ مرتب الطبيب البيطرى		
× ×	حـ/ فائدة القرض		
× ×	حـ/ اهلاك الماشية كأصل ثابت		
××	حـ/ مصروفات إدارية وتمويلية		
× ×	حـ/ مصروفات البيع والتوزيع		
× ×	إلى حـ / أ. خ (صافى الربح) **أو**	× ×	من حـ / أ.خ (صافى الخسارة)
× ×		××	

حالة عملية:

فيما يلى البيانات المستخرجة من سجلات مزرعة أبناء الريف لتربية ماشية الألبان عن السنة المنتهية فى ٢٠١٩/١٢/٣١: (بالجنيهات)

١. ٣٠٠٠٠ أجور الكلافين ، ٢٠٠٠٠ مرتب الطبيب البيطرى (المرتب الشهري ٢٠٠٠)، ١٢٠٠٠٠ أعلاف ، ١٤٠٠٠ إيجار الحظيرة (إيجار شهرى ١٠٠٠) ، ٧٠٠٠ فوائد قرض (القرض ١٠٠٠٠٠ عقد فى ٢٠١٩/٤/١ بمعدل فائدة ٨%)، ٤٠٠٠٠ مصروفات عمومية (توجد مصروفات عمومية مستحقة قدرها ٢٠٠٠)، مصروفات بيع وتوزيع ٢٠٠٠٠.

٢. بلغت مبيعات الألبان خلال العام ٤٠٠ طن بسعر ٢٠٠٠ للطن، إيراد مبيعات السماد ٢٦٠٠٠ (هناك إيراد مستحق قدره ٢٠٠٠).

٣. رصيد حـ الماشية فى ٢٠١٩/١/١ ١٠٠٠ رأس بقيمة١٥٠٠٠٠٠.

٤. مشتريات خلال العام١٦٠ رأس بقيمة ١٦٠٠٠٠.

٥. محول إلي مزرعة ماشية اللحوم٤٠ رأس بقيمة١٠٠٠ للرأس.

٦. تكلفة النافق من الماشية ١٠٠٠٠.

المطلوب: تصوير حـ/ الماشية ، حـ /إيرادات ومصروفات مزرعة أبناء الريف لتربية ماشية الألبان في ٢٠١٩/١٢/٣١ ، إذا علمت أن الماشية تستهلك بمعدل ٢٠ % سنويا(قسط ثابت).

الحـــــل

حـ / ماشية الألبان

منه		له	
١٥٠٠٠٠٠	رصيد أول المدة	١٠٠٠٠	من حـ/ أ.خ (تكلفة النافق)
١٦٠٠٠٠	إلـى حـ / مشتريات ماشية	٤٠٠٠٠	من حـ/ مزرعة اللحوم (ت.ماشية محولة)
		١٦١٠٠٠٠	الرصيد يمثل تكلفة ماشية اللبن(أصل ثابت ويحسب عليه اهلاك)
١٦٦٠٠٠٠		١٦٦٠٠٠٠	

حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان

منه		له	
	إلى مذكورين	٢٨٠٠٠	من حـ / مبيعات السماد
٣٠٠٠٠	حـ / أجور الكلافين	٨٠٠٠٠٠	من حـ / مبيعات منتجات ماشية الألبان (٤٠٠ طن × ٢٠٠٠ج)
٢٤٠٠٠	حـ / مرتب الطبيب البيطرى		
١٢٠٠٠٠	حـ / الأعلاف		
١٢٠٠٠	حـ / مصروف إيجار الحظيرة		
٦٠٠٠	حـ / فوائد القرض		
٤٢٠٠٠	حـ / مصروفات عمومية		
٢٠٠٠٠	حـ / مصروفات البيع والتوزيع		
٣٢٢٠٠٠	حـ / إهلاك الماشية		
٢٥٢٠٠٠	حـ / أ.خ (صافى ربح)		
٨٢٨٠٠٠		٨٢٨٠٠٠	

ملاحظات :

١- المرتب الشهرى للطبيب ٢٠٠٠٠ ÷ ١٠ أشهر = ٢٠٠٠ج شهرياً

∴ ما يخص الفترة = ٢٠٠٠ ج × ١٢ شهر = ٢٤٠٠٠ جنيه

٢- مصروف الإيجار الشهري للحظيرة ١٠٠٠ ج

∴ الإيجار السنوي = ١٢ × ١٠٠٠ = ١٢٠٠٠ ج .

٣- الفوائد التي تخص الفترة وتحمل على حساب إيرادات ومصروفات الفترة

= ١٠٠٠٠٠ج × ١٢/٩ × ٨% =٦٠٠٠ج

٤- الفوائد المسددة ٧٠٠٠ج أى توجد فوائد مسددة مقدماً قدرها ١٠٠٠ ج .

٥- المصروفات العمومية المسددة ٤٠٠٠٠ج والمستحقة ٢٠٠٠ ج

∴ ما يخص الفترة ٤٢٠٠٠ ج .

٦- إهلاك الماشية =

١٦١٠٠٠٠ رصيد الماشية × ٢٠% نسبة الإهلاك =٣٢٢٠٠٠ج .

٤/٢/٦ الحسابات الختامية فى مشروعات تربية الدواجن:

لتحديد مجمل الربح (الخسارة) فى النشاط الداجني ا"لدجاج" يتم إعداد حساب إيرادات ومصروفات النشاط الداجني، ويتم إعداد هذا الحساب على مرحلتين ، حيث تهدف المرحلة الأولى من الحساب إلى تحديد تكلفة الدجاج المباع خلال الفترة، بينما المرحلة الثانية فتهدف إلى تحديد نتيجة النشاط الداجني من ربح أو خسارة.

المرحلة الأولى من الحساب تحديد تكلفة الدجاج المباع خلال الفترة:

يجعل هذا الحساب **مديناً** برصيد أول المدة من الدجاج ، والمشتريات من الكتاكيت خلال السنة، وكذلك المصروفات المباشرة الخاصة بتسمين الدجاج من أجور ومرتبات ورعاية بيطرية وأعلاف ، ويجعل هذا الحساب **دائناً** بتكلفة الدجاج الموجود آخر الفترة غير المباع ، والرصيد يمثل تكلفة الدجاج المباع خلال الفترة وينقل إلى الجانب المدين فى المرحلة الثانية من الحساب.

المرحلة الثانية تحديد نتيجة المتاجرة فى الدجاج من ربح أو خسارة:

يجعل حساب إيرادات ومصروفات الدجاج **مديناً** بتكلفة الدجاج المباع خلال الفترة والمرحل من المرحلة الأولى، بالإضافة إلى المصروفات العامة الأخرى مثل: اهلاك الحظائر والمعدات، وفائدة القرض ومصروفات البيع والتوزيع، ويجعل هذا الحساب دائناً بالإيرادات الناتجة من عملية البيع والإيرادات العرضية والرصيد يمثل نتيجة المتاجرة فى الدجاج من ربح أو خسارة، ويرحل إلى حساب الأرباح والخسائر العام للمنشأة إذا كانت تقوم بأكثر من نشاط.

ويظهر هذا الحساب علي النحو الآتى :

حـ / إيرادات ومصروفات النشاط الداجني

منه		له	
مبلغ	**بيـان**	**مبلغ**	**بيـان**
× ×	رصيد أول المدة من الدجاج	× ×	رصيد الدجاج آخر الفترة (غير المباع)
× ×	إلى حـ /مشتريات الكتاكيت خلال المدة	× ×	الرصيد (تكلفة الدجاج المباع خلال الفترة) رصيد مرحل
× ×	إلـى حـ /كـل المصـروفات المباشـرة الخاصة بتربية وتسمين ورعاية الدجاج		
× ×		× ×	
× ×	رصيد منقول	× ×	من حـ / الإيرادات العرضية
	إلـى مـذكورين المصـروفات العامـة للمزرعة مثل :	× ×	من حـ / إيراد مبيعات الدواجن
× ×	حـ /اهلاك الحظائر والمعدات		
× ×	حـ /مصروف إيجار المزرعة		
× ×	حـ /فوائد القروض		
× ×	حـ/مصروفات البيع والتوزيع .... إلخ		
× ×	إلى حـ/ أ.خ (مجمل الربح) **(أو)**	× ×	من حـ/ أ.خ (مجمل الخسارة)
× ×	**(يرحل لقائمة الدخل العامة للمنشأة)**	**× ×**	**(يرحـل لقائمـة الـدخل العامـة للمنشأة)**

حالة عملية:

البيانات التالية مستخرجة من سجلات مزرعة التوحيد لتسمين الدواجن عن السنة المنتهية في ٢٠١٣/١٢/٣١.

١- رصيد الدجاج أول المدة ١٥٠٠٠ دجاجة بتكلفة ١٥ج للدجاجة الواحدة.

٢- مشتريات الكتاكيت خلال الفترة ١٠٠٠٠٠ كتكوت بسعر ٦ ج للكتكوت الواحد.

٣- مبيعات الدجاج خلال الفترة ١٠٥٠٠٠ دجاجة بسعر ٢٤ج للدجاجة.

٤- كانت مصروفات تغذية ورعاية الدجاج خلال الفترة كما يلي:

٢٤٠٠٠ج مرتب الطبيب البيطري (عن ٦ أشهر)، ٦٠٠٠٠ج أجور العاملين بالمزرعة (الأجور الشهرية ٦٠٠٠ج) ٢٤٠٠٠ ج أعلاف، ٦٠٠٠ ج أدوية للدجاج، ٩٠٠٠٠ ج تدفئة وإضاءة.

٥- بلغت مصروفات البيع والتوزيع ٢٧٠٠٠ج، والإيرادات الفرعية الأخرى ٦٠٠٠٠ج.

٦- العقارات ٦٠٠٠٠٠ج (تستهلك المباني بمعدل ١٠% سنوياً (قسط متناقص) علماً بأن تكلفة الأراضي ٢١٠٠٠٠ج ومجمع إهلاك المباني ٩٠٠٠٠ج).المعدات والآلات ١٨٠٠٠٠ج تستهلك بمعدل ٢٥% سنوياً (قسط ثابت).

المطلوب:

تصوير حـ/ إيرادات ومصروفات مزرعة التوحيد لتربية الدواجن عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١.

الحـــل

حـ / إيرادات ومصروفات مزرعة التوحيد لتربية الدواجن

منه		له	
٢٢٥٠٠٠	رصيد أول المدة	٩٠٠٠٠	رصيد آخر المدة
	إلى مذكورين		(دجاج غير مباع)
٦٠٠٠٠٠	حـ/ مشتريات الكتاكيت		
٤٨٠٠٠	حـ/ مرتب الطبيب		
٧٢٠٠٠	حـ/ أجور العاملين		
٢٤٠٠٠	حـ/ الأعلاف	٩٤٥٠٠٠	تكلفة الدجاج المباع
٦٠٠٠	حـ/ الأدوية		(رصيد مرحل)
٩٠٠٠٠	حـ/ مصروفات الإضاءة والتدفئة		
١٠٣٥٠٠٠		١٠٣٥٠٠٠	
٩٤٥٠٠٠	رصيد منقول	٢٥٢٠٠٠٠	من حـ/ النقدية
	إلى مذكورين		"إيرادات مبيعات الدجاج"
٣٠٠٠٠	حـ/ إهلاك المباني	٦٠٠٠٠	من حـ/ النقدية
٤٥٠٠٠	حـ/ إهلاك المعدات		(إيرادات فرعية)
٢٧٠٠٠	حـ/ مصروفات البيع والتوزيع		
١٥٣٣٠٠٠	إلى حـ/ أ.خ (مجمل ربح)		
٢٥٨٠٠٠٠		٢٥٨٠٠٠٠	

ملاحظات على الحل:

١- رصيد أول المدة = ١٥٠٠٠ دجاجة × ١٥ ج = ٢٢٥٠٠٠ج.

٢- مرتب الطبيب = ٢٤٠٠٠ ج ÷ ٦ شهور = ٤٠٠٠ شهرياً × ١٢ شهر = ٤٨٠٠٠ج.

٣- أجور العاملين = ٦٠٠٠ج شهرياً × ١٢ شهر = ٧٢٠٠٠ج.

٤- إهلاك المباني = ٦٠٠٠٠٠ــ ٢١٠٠٠٠ ت.الأرض=٣٩٠٠٠٠٠ج

٥- تكلفة المباني=

٣٩٠٠٠ ــ ٩٠٠٠٠ مجمع إهلاك = ٣٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٣٠٠٠٠ج.

٦- إهلاك المعدات = ١٨٠٠٠٠ × ٢٥% = ٤٥٠٠٠ج

٧- تحديد تكلفة الدجاج المباع = إجمالي تكلفة الدجاج = ١٠٣٥٠٠٠ ج

إجمالي عدد الدجاج = ١٥٠٠٠ أول المدة + ١٠٠٠٠٠ مشتريات كتاكيت =١١٥٠٠٠

تكلفة الدجاجة الواحدة= ١٠٣٥٠٠٠ ÷ ١١٥٠٠٠ = ٩ج

تكلفة الدجاج المباع = ١٠٥٠٠٠ × ٩ = ٩٤٥٠٠٠ج

تكلفة الدجاج الباقي آخر الفترة = ١٠٠٠٠ دجاجة × ٩ج = ٩٠٠٠٠ج.

٦/٢/٥ ملخص المبحث

١. يتصف نشاط الإنتاج الحيوانى بمجموعة من الخصائص التى تميزه عن غيره من القطاعات الإقتصادية الأخرى، مما يكون له عظيم الأثر على التنظيم المحاسبى في المنشآت الزراعية.

٢. يتم إعداد الحسابين التاليين فى مشروعات تربية الماشية، (حـ/ماشية الألبان، حـ/إيرادات ومصروفات ماشية الألبان) كحسابين ختاميين يمكن من خلالهما إعداد القوائم المالية للمنشأة الزراعية.

٣. لتحديد نتيجة المتاجرة فى الدجاج يتم إعداد حساب إيرادات ومصروفات الدجاج، ويعد هذا الحساب على مرحلتين، حيث تهدف المرحلة الأولى من الحساب إلى تحديد تكلفة الدجاج المباع خلال الفترة، أما المرحلة الثانية فتهدف إلى تحديد نتيجة المتاجرة فى الدجاج من ربح أو خسارة.

٦/٢/٦ أسئلة وتدريبات

السؤال الأول:إختر الفقرة الصحيحة في كل عبارة من العبارات التالية:

فيما يلى البيانات المستخرجة من سجلات مزرعة العروبة لتربية ماشية الألبان عن السنة المنتهية فى ٢٠١٩/١٢/٣١: (بالجنيهات)

١- ٦٠٠٠٠ أجور الكلافين ، ٤٠٠٠٠ مرتب الطبيب البيطرى (المرتب الشهري ٤٠٠٠)، ٢٤٠٠٠٠ أعلاف ، ٢٨٠٠٠ إيجار الحظيرة (إيجار شهرى ٢٠٠٠) ، ١٤٠٠٠ فوائد قرض (القرض ٢٠٠٠٠٠ عقد فى ٢٠١٩/٤/١ بمعدل فائدة ٨%)، ٨٠٠٠٠ مصروفات عمومية (توجد مصروفات عمومية مستحقة قدرها ٤٠٠٠)، مصروفات بيع وتوزيع ٤٠٠٠٠.

٢- بلغت مبيعات الألبان خلال العام ٨٠٠ طن بسعر ٤٠٠٠ للطن، إيراد مبيعات السماد ٥٢٠٠٠ (هناك إيراد مستحق قدره ٤٠٠٠).

٣- رصيد حـ الماشية فى ٢٠١٩/١/١ ٢٠٠٠ رأس بقيمة٣٠٠٠٠٠٠.

٤- مشتريات خلال العام٣٢٠ رأس بقيمة ٣٢٠٠٠٠.

٥- محول إلي مزرعة ماشية اللحوم٨٠ رأس بقيمة٢٠٠٠ للرأس.

٦- تكلفة النافق من الماشية ٢٠٠٠٠.

في ضوء قراءتك للحالة السابقة اختر أدق إجابة في كل مما يلي:

١- تظهر تكلفة النافق في:

A- حـ/الماشية.

B- حـ/ إيرادات ومصروفات الماشية.

C- قائمة الدخل العامة.

D- لا شيء مما سبق.

٢- رصيد حـ/ الماشية فى ٢٠١٩/١٢/٣١ يكون:

A- ٣٠٠٠٠٠ج B- ٣٢٢٠٠٠٠ج

C- ٣٣٢٠٠٠٠ج D- لا شيء مما سبق.

٣-رصيد حـ/ ماشية الألبان يظهر بـ:

A-قائمة الدخل كتكلفة.

B-قائمة المركز المالي كأصل ثابت ويحسب عليه اهلاك.

C- قائمة المركز المالي كأصل متداول ولا يحسب عليه اهلاك.

D- لا شيء مما سبق.

٤-في ضوء ما سبق فإن ناتج حـ/ إيرادات ومصروفات ماشية الألبان يكون:

A- ٥٠٤٠٠٠ مجمل ربح

B- ٥٠٤٠٠٠ صافي ربح.

C- ١٦٥٦٠٠٠ مجمل ربح.

D- لا شيء مما سبق.

٥-الفوائد التي تخص الفترة وتحمل على حساب إيرادات ومصروفات الفترة تبلغ:

A- ١٠٠٠٠ج

B- ١٢٠٠٠ج

C- ٢٠٠٠٠ج

D- لا شيء مما سبق

٦-يبلغ مرتب الطبيب الذي يظهر بحـ/ إيرادات ومصروفات الفترة:

A- ١٠٠٠٠ج B- ٤٨٠٠٠٠ج C- ٤٠٠٠٠ج D- لا شيء مما سبق.

٧-المصروفات العمومية التي تخص الفترة تبلغ:

A- ٤٨٠٠٠ج.

B- ٨٠٠٠٠ج.

C- ٤٠٠٠ج

D- لا شيء مما سبق.

٨- **يرحل ناتج حـ/ إيرادات ومصروفات ماشية الألبان إلى:**

A- حـ/ الإيرادات والمصروفات العام.

B- قائمة الدخل العامة .

C- قائمة المركز المالي.

D- لا شيء مما سبق.

السؤال الثاني: حالات عملية:

(١)استخرجت البيانات التالية من سجلات إحدى المنشآت الزراعية لتربية ماشية الألبان عن العام المنتهي في ٢٠١٩/١٢/٣١ (القيم بالجنيه) :

- رصيد حـ / ماشية الألبان في ٢٠١٣/١/١	٨٠٠٠٠٠
- المشتريات خلال السنة	٢٠٠٠٠٠
- المحول لمزرعة ماشية اللحوم	١٠٠٠٠٠
- تكلفة النافق من ماشية الألبان	٢٠٠٠٠

١. بلغت مبيعات الألبان خلال العام ٥٠٠ طن بسعر بيع ٢٠٠٠ج للطن الواحد ، كما بلغت الإيرادات الأخرى ٥٠٠٠٠ج من بيع السماد.

٢. بلغت أجور الكلافين ٨٠٠٠٠ج ، ومرتب الطبيب البيطري ٢٠٠٠٠ج ، والأعلاف ٢٠٠٠٠٠ج ، والمصروفات العمومية ١٠٠٠٠ج ، وإيجار حظائر ماشية الألبان ٣٠٠٠٠ج ، اهلاك ماشية الألبان ١٦٠٠٠ج ، وفوائد القروض ١٠٠٠٠ج ،ومصروفات البيع والتوزيع ١٥٠٠٠ج.

والمطلوب:تصوير حـ / ماشية الألبان ، حـ / إيرادات ومصروفات ماشية الألبان عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١.

(٢) البيانات التالية مستخرجة من سجلات مزرعة الإخلاص لتسمين الدواجن عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١: (بالجنيهات)

أراضي ٥٠٠٠٠٠ – المباني ٣٠٠٠٠٠- آلات ١٠٠٠٠٠- نفقات علاج وأدوية ٢٠٠٠٠- مرتب الطبيب البيطري ١٢٠٠٠٠- أجور العاملين ١٥٠٠٠٠- الأعلاف ٢٠٠٠٠٠- مصروفات البيع والتوزيع ٤٠٠٠٠- إيرادات فرعية أخرى ٥٥٠٠٠٠- قرض طويل الآجل من بنك مصر ٣٠٠٠٠٠ (عقد في ٢٠٢٠/٤/١ بمعدل فائدة ١٥٪ سنوياً)- الإضاءة والمياه ٦٠٠٠٠- تدفئة وتكييف ١٠٠٠٠٠- مجمع إهلاك المباني ٦٠٠٠٠.

فإذا علمت أن :

١. تستهلك المباني بمعدل ٥٪ سنوياً قسط ثابت ، وتستهلك الآلات بمعدل ١٠٪ سنوياً قسط متناقص.

٢. المرتب الشهري للطبيب البيطري ١٢٠٠٠ج ، وأجور العاملين عن السنة ٢٥٠٠٠٠ج.

٣. رصيد الدجاج في ٢٠٢٠/١/١ ٦٠٠٠٠ دجاجة بتكلفة قدرها ٦ج للدجاجة الواحدة.

٤. المشتريات من الدجاج خلال العام ١٢٠٠٠٠ دجاجة بتكلفة قدرها ٦ج للدجاجة الواحدة.

٥. المبيعات من الدجاج خلال العام ٣٠٠٠٠٠ دجاجة بسعر بيع ٢٠ج للدجاجة الواحدة.

المطلوب

تصوير حـ / إيرادات ومصروفات الدجاج لهذه المزرعة عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

٣/٦ المبحث الثالث:
إعداد القوائم المالية في المنشآت الزراعية

هدف المبحث:

يهدف هذا المبحث إلى بيان كيفية إعداد القوائم المالية ذات الأغراض العامة في المنشآت الزراعية، ومن ثم تحديد نتيجة الأعمال والوضع المالي لها وتدفقاتها النقدية في نهاية السنة المالية.

عناصر المبحث:

١/٣/٦ مقدمة.

٢/٣/٦ قائمة الدخل العامة.

٣/٣/٦ قائمة التغير في حقوق الملكية.

٤/٣/٦ قائمة المركز المالي.

٥/٣/٦ قائمة التدفقات النقدية.

٦/٣/٦ ملخص المبحث.

٧/٣/٦ أسئلة وتدريبات.

ويمكن تناول تلك العناصر على النحو التالي:

٦/٣/١ مقدمة:

لاشك إنه من الأهمية بمكان لأي منشأة أياً كان نوعها وطريقة إدارتها أن يتم إعداد مجموعة القوائم المالية لتلك المنشأة في نهاية كل سنة مالية تعرض من خلالها ملخصاً للمعلومات المالية عن أنشطتها بطريقة كمية، وبحيث يمكن التعرف على نتائج أعمالها من ربح أو خسارة من خلال تصوير قائمة الدخل، وكذلك معرفة وضعها ومركزها المالي من خلال تصوير قائمة المركز المالي، والتعرف أيضاً على مدي توافر سيولة نقدية نابعة من أنشطتها تمكنها من الوفاء بالتزاماتها من خلال تصوير قائمة التدفقات النقدية، وكذلك التعرف على التغيرات في حقوق الملكية لأصحابها من خلال إعداد قائمة التغير في حقوق الملكية.

هذا، وتجدر الإشارة أنه إذا كانت المنشأة تقوم بأكثر من نشاط ، فيتم تصوير قائمة الدخل العامة للمنشأة ككل عن السنة المنتهية حتى يتسنى معرفة نتائج أنشطة المنشأة ككل من ربح أو خسارة، وإعداد قائمة المركز المالي للمنشأة في نهاية السنة المالية.

أما إذا كانت المنشأة تمارس نشاطاً زراعياً منفرداً، فيمكنها في هذه الحالة إعداد قائمة الدخل المرتبطة بذاك النشاط فقط، وكذلك قائمة المركز المالي لها.

٦/٣/٢ قائمة الدخل فى المنشآت الزراعية:

يمكن للمنشأة التي تمارس أحد الأنشطة الزراعية الاختيار بين بديلين للإفصاح عن دخلها ونتائج أعمالها، وكلاهما يعطي نفس النتائج وهو صافي ربح أو خسارة أعمال المنشأة، وهذين البديلين هما:

البديل الأول: إعداد حساب الأرباح والخسائر:

يمكن للمنشأة الزراعية اعتماداً على الحسابات التي سبق شرحها بالمبحثين الأول والثاني، والتي نصل من خلاله لمعرفة مجمل ربح كل نشاط بالمنشأة الزراعية على أن تقوم بإعداد حساب للأرباح والخسارة وذلك للوصول لصافي الربح (الخسارة) النهائي للمنشأة ككل، أو لكل نشاط على حدة، ويأخذ هذا الحساب الشكل التالي:

حـ /الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ١٢/٣١/ ٢٠

منه		له	
× ×	إلى حـ/الإيجار المدين	× ×	من حـ/الإيجار الدائن
× ×	إلى حـ/مبيعات المحاصيل (خسارة)	× ×	من حـ/ مبيعات المحاصيل المختلفة كالقطن والفول.....ألخ
× ×	إلى حـ/إيرادات ومصروفات ماشية الألبان (خسارة)	× ×	من حـ/ إيرادات ومصروفات اللحوم الألبان (أرباح)
× ×	إلى حـ/ إيرادات ومصروفات اللحوم الألبان (خسارة)	× ×	من حـ/ الأرباح الرأسمالية
× ×	إلى حـ/الديون المعدومة	× ×	من حـ/الإيرادات المتنوعة
× ×	إلى حـ/مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	× ×	من حـ/ إيرادات ومصروفات ماشية الألبان (أرباح)
× ×	إلى حـ/الخسائر الرأسمالية		
× ×	رصيد صافى الأرباح (يضاف **أو** لرأس المال بقائمة بقائمة التغيرات في حقوق الملكية)	× ×	رصيد صافى الخسائر (يخفض رأس المال بقائمة التغيرات في حقوق الملكية)
× ×		× ×	

البديل الثاني: إعداد قائمة الدخل:

وتأخذ قائمة الدخل الشكل التالي:

قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢/ ٢٠

مجمل ربح (خسارة) من الأصول البيولوجية الإنتاجية.			**XX**
مبيعات من المنتجات الزراعية الرئيسية	XX		
(-) تكلفة مبيعات المنتجات الرئيسية:			
تكاليف إنتاج خاصة.	XX		
تكاليف إنتاج مشتركة.	XX		
تكاليف تسويق خاصة.	XX		
تكاليف تسويق مشتركة.	XX		
		(XX)	
مجمل ربح (خسارة) من المنتجات الزراعية الرئيسية.			**XX**
مبيعات من المنتجات الزراعية الفرعية.		XX	
(-) تكلفة مبيعات المنتجات العرضية:			
تكاليف إنتاج خاصة	XX		
نصيب من تكاليف إنتاج مشتركة.	XX		
تكاليف تسويق خاصة	XX		
		(XX)	
مجمل ربح أو خسارة من المنتجات الزراعية الفرعية			**XX**
يخصم منه:			
خسائر نفوق طبيعي (مسموح به) للأصول البيولوجية بنوعيها.		XX	
خسائر نفوق غير طبيعي(غير مسموح به) للأصول البيولوجيةالاستهلاكية.		XX	
إهلاك ومصروفات أخرى		XX	
المصروفات الإدارية والتمويلية		XX	
		XXX	
مخصص نفوق طبيعي (مسموح به) للأصول البيولوجية بنوعيها		XX	
			(XX)

صافي الربح (الخسارة) التشغيلي			**XX**
(-) خسائر رأسمالية من نفوق غير طبيعي أصول بيولوجية إنتاجية			(X)
(+) إيرادات من أنشطة غير تشغيلية			XX X
صافي الربح النهائي قبل الضرائب			XX
(-) الضرائب الدخلية			(X)
(+) إعانات حكومية			X
صافي الربح النهائي بعد الضرائب (+ أو -)			XX
مكاسب (خسائر) غير محققة من الأصول البيولوجية الإنتاجية.			X
مكاسب (خسائر) غير محققة من الأصول البيولوجية الاستهلاكية.			X
مكاسب (خسائر) غير محققة من المنتجات الزراعية الرئيسية			X
مكاسب (خسائر) غير محققة من المنتجات الزراعية الفرعية			X
صافي الدخل (الخسارة)			**XXX**

٣/٣/٦ قائمة حقوق الملكية:

تعرف حقوق الملكية بانها الالتزامات المستحقة على المنشاة تجاه صاحب المنشأة أو الشركاء (الملاك)، ويتم إعداد هذه القائمة لمعرفة التغيرات التي طرأت على حقوق اصحاب المنشأة خلال الفترة أو السنة المالية، حيث تزداد حقوق الملكية بزيادة رأس المال وبالأرباح، وتنخفض بتخفيضات رأس المال وبالمسحوبات الشخصية والخسائر، وتختلف بنود القائمة باختلاف الشكل القانوني للمنشاة (منشأة فردية ، أو منشأة زراعية اشخاص، أو منشأة زراعية أموال). وتظهر قائمة التغيرات في حقوق الملكية بشكل عام كما يلي:

البيـــــــــــــان	المبلغ
رأس المال في أول الفترة المالية	xxx
(+)او(-) الاضافات او التخفيضات لرأس المال خلال الفترة	xxx
(-)المسحوبات الشخصية	(xxx)
(+)او(-) صافي الدخل (ربح / خسارة)	xxx
رأس المال في نهاية الفترة المالية (صافي حقوق الملكية)	**Xxx**

عناصر وبنود قائمة حقوق الملكية :

من الشكل السابق يتبين أن قائمة حقوق الملكية تتضمن العناصر التالية:

١. رأس المال في أول الفترة المالية.
٢. الإضافات والتخفيضات لرأس المال خلال الفترة الحالية.
٣. المسحوبات الشخصية خلال الفترة، تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية لحساب صاحب المنشاة .
٤. صافي الربح او الخسارة المتحققة في نهاية الفترة المالية، فعند تحقق الربح تزداد حقوق الملكية، وعند الخسارة تنقص حقوق الملكية .
٥. حساب رأس المال في نهاية الفترة المالية (صافي حقوق الملكية)، ورصيد هذا الحساب سوف يظهر عند اعداد قائمة المركز المالي

حالة تطبيقية:

في ٢٠١٩/١/١ كان رصيد حساب رأس المال لمنشأة السلام الزراعية ٨٠٠٠٠٠ جنيه، وخلال السنة حدثت العمليات المالية التالية:

١. في ٢٠١٩/١٢/٣١ كانت مجموع قيم المسحوبات الشخصية النقدية والعينية من قبل صاحب المنشأة تبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.
٢. في ٢٠١٩/١٢/٣١ حققت منشأة السلام صافي ربح مقداره ١٦٣٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة التغير في حقوق الملكية في ٢٠١٩/١٢/٣١، واستخراج صافي رأس المال في نهاية الفترة:

الحـــــل:

قائمة التغير في حقوق الملكية ٢٠١٩/١٢/٣١

البيان	المبلغ
رأس المال في ٢٠١٩/١/١	٨٠٠٠٠٠
(-)المسحوبات الشخصية	(٣٠٠٠٠)
(+)صافي الربح خلال الفترة	١٦٣٠٠٠
صافي رأس المال في ٢٠١٩/١٢/٣١ (صافي حقوق الملكية)	**٩٣٣٠٠٠**

٤/٣/٦ قائمة المركز المالي:

تأخذ قائمة المركز المالي للمنشأة الزراعية الشكل التالي:

قائمة المركز المالي فى ٣١/ ١٢ / ٢٠

الأصول			**حقوق الملكية والإلتزامات**		
			أصول ثابتة		**حقوق الملكية**
× ×			أراضى وزراعات دائمة	× ×	رأس المال
	× ×		مبانى زراعية	××	+ صافي دخل العام **أو**
	(× ×)		(-) مجمع الإهلاك		**أو**
× ×				(xx)	(-) صافي خسارة العام
	× ×		الآت زراعية	× ×	الأرباح المحتجزة
	(xx)		(-) مجمع الإهلاك		
× ×					
	× ×		حدائق الفاكهة المثمرة	× ×	الإحتياطيات
	(xx)	× ×	(-) مجمع الإهلاك		**اجمالى حقوق الملكية (١)**
× ×					
× ×			ماشية الألبان		**التزامات طويلة الأجل**
		× ×	**اجمالى الأصول الثابتة(١)**		قروض طويلة الأجل(بنك التسليف / بنك القرية)(٢)
× ×					

		الأصول المتداولة			**التزامات متداولة**
	× ×	ماشية لحوم		× ×	قروض قصيرة الأجل
	× ×	زراعات قائمة (حسابات		× ×	الدائنون
	× ×	المحاصيل)		× ×	أوراق الدفع
	× ×	مخازن المحاصيل	× ×		**اجمالى التزامات متداولة (٣)**
	× ×	(محاصيل بالمخازن)			**أرصدة دائنة اخرى**
	× ×	مخازن الأسمدة(أسمدة		**× ×**	مصروفات مستحقة
	× ×	بالمخازن)		× ×	إيرادات محصلة مقدماً
	× ×	مخازن التقاوى	× ×		**اجمالى أرصدة دائنة اخرى (٤)**
	× ×	مخازن الأعلاف			
	× ×	العملاء			
	× ×	أوراق القبض			
	× ×	استثمارات مالية			
	× ×	نقدية بالبنك والصندوق			
× ×		**اجمالى الأصول المتداولة (٢)**			
	× ×	**أرصدة مدينة اخرى**			
	× ×	تأمينات لدى الغير			
	× ×	مصروفات مدفوعة مقدماً			
		إيرادات مستحقة			
× ×		**اجمالى أرصدة مدينة اخرى (٣)**			
		اجمالى الأصول			
× ××		**(١)+(٢)+(٣)**	**× ××**		**أجمالى حقوق الملكية والإلتزامات(١)+(٢)+(٣)+(٤)**

حالات تطبيقية:

حالة رقم (١): فيما يلي بيانات مستخرجة من سجلات منشأة النور الزراعية والتي تقوم بزراعة محصولي القمح والقطن في ٢٠١٩/١٢/٣١:

١. مصروفات زراعية قائمة أول المدة لمحصول القمح ٥٦٠٠٠ج ومحصول القطن ٨٠٠٠ج.

٢. محاصيل في المخازن أول المدة لمحصول القمح ٩٢٥٠ج، ومحصول القطن ١٧٥٠ج.

٣. مصروفات زراعية مختلفة وتشمل:

ايجار الأرض ٦٠٠٠ج، أجور العمال ٤٥٠٠ج، مصروفات الآلات ٤٥٠٠ج، مصروفات عمال الحصد ٣٠٠٠ج، مصروفات زراعية أخرى ١٠٧٠٠ج، مصروفات نقل للداخل ١٠٠٠ج، مصروفات بيع وتوزيع ٢٠٠٠ج، مصروفات شراء أراضي ٣٧٠٠ج، مصروفات تحسينات عقارية ٩٥٠٠ج.

٤. بلغت أرباح بيع أراضي ٤٠٠٠٠ج.

٥. تم بيع محصول القمح بمبلغ ٦٣٠٠٠ج، ومحصول القطن بمبلغ ١٦٠٠٠ج.

٦. توزع المصروفات الزراعية المختلفة بين المحصولين بنسبة ١:٣ على التوالي.

٧. مصروفات زراعية مستحقة آخر المدة لمحصول القمح ٢٣٧٥٠ج، ومحصول القطن٨٧٥٠ج.

٨. محاصيل في المخازن آخر المدة لمحصول القمح ١٤٠٠٠ج، القطن ٣٠٠٠ج.

المطلوب:

أولاً: إعداد الحسابات اللازمة لإظهار نتيجة أعمال منشأة النور الزراعية.

ثانياً: إعداد قائمة الدخل العامة للمنشأة عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١.

ثالثاً: بيان الأثر على قائمة المركز المالي في ٢٠١٩/١٢/٣١.

الحـــــــل

أولاً: إعداد الحسابات اللازمة لإظهار نتيجة أعمال منشأة النور الزراعية.

حـ/ المحاصيل

القمح	القطن	بيان	القمح	القطن	بيان
٥٦٠٠٠	٨٠٠٠	رصيد أول المدة	٢٣٧٥٠	٨٧٥٠	رصيد آخر المدة
٤٥٠٠	١٥٠٠	إلى مذكورين حـ/ ايجار الأرض	٥٣٧٧٥	٦٤٢٥	رصيد يرحل لحـ/ مخازن المحاصيل
٣٣٧٥٠	١١٢٥٠	حـ/أجور عمال الزراعة			
٣٣٧٥٠	١١٢٥٠	حـ/ م. الآلات			
٢٢٥٠	٧٥٠	حـ/أجور عمال الحصد			
٨٠٢٥	٢٦٧٥	حـ/ مصروفات زراعية أخرى			
٧٧٥٢٥	**١٥١٧٥**		**٧٧٢٥٢**	**١٥١٧٥**	

٢-حـ/ مخازن المحاصيل

قمح	قطن	بيان	قمح	قطن	بيان
١١٠٠٠	٩٢٥٠	رصيد أول المدة	١٤٠٠٠	٣٠٠٠	رصيد اخر المدة
		إلى مذكورين			
٧٥٠	٢٥٠	حـ/مصروفات نقل للداخل	٤٩٧٧٥	٥٤٢٥	من حـ/ مبيعات المحاصيل (الفرق)
٥٣٧٧٥	٦٤٢٥٥	حـ/ المحاصيل			
٦٣٧٧٥	**٨٤٢٥**		**٦٣٧٧٥**	**٨٤٢٥**	

٣-حـ/ مبيعات المحاصيل

قمح	قطن	بيان	قمح	قطن	بيان
		إلى مذكورين	٦٣٠٠٠	١٦٠٠٠	من حـ/ النقدية
		حـ/ م.بيع وتوزيع			
١٥٠٠	٥٠٠	حـ/ مخازن			
٤٩٧٧٥	٥٤٢٥	المحاصيل			
١١٧٢٥	**١٠٠٧٥**	رصيد (مجمل ربح)			
٦٣٠٠٠	**١٦٠٠٠**		**٦٣٠٠٠**	**١٦٠٠٠**	

ثانياً: قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

مجمل ربح المحاصيل		
قمح	١١٧٢٥	
قطن	١٠٠٧٥	
(-) مصروفات أخرى		٢١٨٠٠
مصروفات شراء أراضي	٣٧٠٠	
مصروفات تحسينات عقارية	٩٥٠٠	
		(١٣٢٠٠)
(+) إيرادات أخرى		
أرباح بيع أراضي		٤٠٠٠٠
صافي الربح قبل الضرائب		**٤٨٦٠٠**

ثالثاً:الأثر على قائمة المركز المالي في ٢٠١٩/١٢/٣١

	أصول متداولة		
	مخزون محاصيل آخر الفترة		
١٤٠٠٠	قمح		
١٣٠٠٠	قطن		
	أرصدة مدينة أخرى		
٢٣٧٥٠	مصروفات زراعية مستحقة		
٨٧٥٠	لمحصول القمح		
	مصروفات زراعية مستحقة		
	لمحصول القطن		

حالة رقم (٢):

فيما يلى ميزان المراجعة بالأرصدة المستخرج من سجلات مزرعة الأمل عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٤٠٠٠		الإيجار المدين
	١٣٠٠٠	الإيجار الدائن
	٢٠٠٠٠	إيرادات ومصروفات ماشية الألبان
١٠٠٠٠		مبيعات محاصيل القمح(خسارة)
	٢٥٠٠٠	إيرادات ومصروفات اللحوم الألبان
	٤٥٠٠٠	مبيعات محصول القطن
	٥٠٠٠٠	مبيعات محصول الموالح
٦٠٠٠٠		العملاء
٦٠٠٠		الديون المعدومة
١٥٠٠٠٠		ماشية اللحوم
١٢٠٠٠٠		ماشية الالبان
٢٠٠٠٠		مخازن المحاصيل
٥٠٠٠٠		نقدية بالبنك

	١٢٠٠٠٠	الإحتياطيات
	٢٠٠٠٠٠	قرض بنك التنمية والإئتمان الزراعى
	٥٠٠٠٠	حسابات أوراق الدفع
	١٥٠٠٠	مخصص اهلاك المبانى
	٦٠٠٠	مخصص اهلاك الحدائق
	٢٥٠٠٠	مخصص اهلاك الآلات الزراعية
٦٠٠٠٠٠		الأراضى الزراعية
٦٠٠٠٠		مبانى الحظيرة
١٢٥٠٠٠		حديقة الموالح
٥٠٠٠٠		الجرارات والعزاقات الزراعية
	٦٨٦٠٠٠	رأس المال
١٢٥٥٠٠٠	**١٢٥٥٠٠٠**	**المجموع**

<u>في ٢٠١٨/١٢/٣١ إذا علمت أن :</u>

١. تقدر الديون المعدومة عند الجرد ١٠٠٠٠ج، ويتم تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها بنسبة ١٠% من العملاء.

٢. تقدر الايجارات الدائنة التى تخص عام٢٠١٤ مبلغ ٢٠٠٠ج.

٣. هناك إيجارات مدينة مستحقة تخص العام٢٠١٣ ولم تدفع بعد وتقدر بمبلغ ١٠٠٠ ج.

٤. معدل إهلاك المبانى ٥% سنوياً، و معدل إهلاك الحدائق ٢٠% سنوياً، ومعدل إهلاك الآلات الزراعية ١٠% سنوياً.

<u>المطلوب :</u>

(١)تصوير حـ /الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١.

(٢) تصوير قائمة المركز المالي فى٢٠١٨/١٢/٣١ .

الحـــل

حـ /الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١

منه		له	
٥٠٠٠	إلى حـ/الإيجار المدين	١١٠٠٠	من حـ/ الإيجار الدائن
١٠٠٠٠	إلـى حـــ/مبيعات محاصـيل القمح (خسارة)	٢٠٠٠٠	مـن حـــ/ إيـرادات ومصـروفات ماشية الألبان (أرباح)
٣٠٠٠	إلى حـ/قسط إهلاك المبانى	٢٥٠٠٠	مـن حـــ/ إيـرادات ومصـروفات اللحوم الألبان (أرباح)
٢٥٠٠٠	إلـــى حـــ/ قســـط إهـــلاك الحدائق	٤٥٠٠٠	من حـ/ مبيعات محصول القطن
٥٠٠٠	إلى حـ/ قسط إهلاك الآلات الزراعية	٥٠٠٠٠	من حـ/مبيعات محصول الموالح
١٦٠٠٠	إلى حـ/الديون المعدومة		
٥٠٠٠	إلـــى حـــ/مخصص الـديون المشكوك فى تحصيلها		
٨٢٠٠٠	رصيد صافى الأرباح		
١٥١٠٠٠		**١٥١٠٠٠**	

قائمة المركز المالي فى ٢٠١٨/١٢/٣١

الأصول			حقوق الملكية والإلتزامات	
			حقوق الملكية	
	أصول ثابتة		رأس المال	٦٨٦٠٠٠
٦٠٠٠٠٠	أراضى زراعية		صافي الأرباح	٨٢٠٠٠
	مبانى زراعية	٦٠٠٠٠	الإحتياطيات	١٢٠٠٠٠
	(-) مخصص الاهلاك	(١٨٠٠٠)		
٤٢٠٠٠			**اجمالى حقوق الملكية ١**	٨٨٨٠٠٠
	ألات زراعية	٥٠٠٠٠	**التزامات طويلة الأجل**	
	(-) مخصص الاهلاك	(٣٠٠٠٠)	قروض طويلة الأجل بنك التنمية والإئتمان الزراعى	٢٠٠٠٠٠
٢٠٠٠٠				

	١٢٥٠٠٠	حدائق الفاكهة المثمرة	٥٠٠٠٠		**التزامات متداولة**
	(٣١٠٠٠)	(-) مخصص الاهلاك			أوراق الدفع ٣
٩٤٠٠٠					**أرصدة دائنة اخرى**
١٢٠٠٠٠		ماشية الألبان		١٠٠٠	إيجارات دائنة مستحقة
١٥٠٠٠٠		ماشية اللحوم		٢٠٠٠	إيجارات دائنة محصلة مقدماً
١٠٢٦٠٠٠		**صافى الأصول الثابتة ١**	٣٠٠٠		**اجمالى أرصدة دائنة اخرى ٤**
٢٠٠٠٠		مخازن المحاصيل(محاصيل بالمخازن)			
	٥٠٠٠٠	العملاء			
	(٥٠٠٠)	(-)مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها			
٤٥٠٠٠					
٥٠٠٠٠		نقدية بالبنك والصندوق			
١١٥٠٠٠		**إجمالي الأصول المتداولة ٢**			
١١٧٣٩٦٧		**اجمالى الأصول ١+٢**	**١١٧٣٩٦٧**		**أجمالى حقوق الملكية والإلتزامات ١+٢+٣+٤**

ملاحظات على الحل:

١. الديون المعدومة عند الجرد ١٠٠٠٠ج+٦٠٠٠ج الديون المعدومة بالأرصدة =١٦٠٠٠ج تظهربحساب الأرباح والخسائر.

٢. مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها =(العملاء - الديون المعدومة عند الجرد)× ١٠% = (٦٠٠٠٠ج-١٠٠٠٠ج)×١٠%=٥٠٠٠ ج تظهر بحساب الأرباح والخسائر.

٣. الايجارات الدائنة التى تخص عام٢٠١٤ مبلغ ٢٠٠٠ج تظهر ببقائمة المركز المالي أرصدة دائنة أخرى، ومايخص العام =(١٣٠٠٠ج-٢٠٠٠ج)=١١٠٠٠ج يظهر بحساب الأرباح والخسائر.

٤. إيجارات مدينة مستحقة تخص العام٢٠١٣ ولم تدفع بمبلغ ١٠٠٠ ج تظهر ببقائمة المركز المالي أرصدة دائنة أخرى، ومايخص العام=(٤٠٠٠ج +١٠٠٠ج)=٥٠٠٠ج يظهر بحساب الأرباح والخسائر.

٥. قسط إهلاك المبانى=٦٠٠٠٠× ٥%=٣٠٠٠ج.

٦. قسط إهلاك الآلات الزراعية =٥٠٠٠٠×١٠%=٥٠٠٠ج.

٧. قسط إهلاك الحدائق=١٢٥٠٠٠×٢٠%=٢٥٠٠٠ج.

٤/٣/٦ إعداد قائمة التدفقات النقدية:

يتمثل الهدف الأول من إعداد قائمة التدفقات النقدية في توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة أثناء الفترة، أما الغرض الثانوي لها فهو توفير معلومات على أساس نقدي عن أنشطة المنشأة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمنشأة الزراعية.

أ – فوائد قائمة التدفقات النقدية:

توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم ما يلي:

١- **قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية:** حيث إن الهدف الأولى لإعداد التقارير المالية هو توفير المعلومات التي تمكن من التنبؤ بمقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية. ويتم ذلك عن طريق فحص العلاقة بين بعض البنود مثل المبيعات، وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، أو بين صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والزيادة أو النقص في رصيد النقدية.

٢- **قدرة المنشأة على الوفاء بتعهداتها وسداد التوزيعات المعلن عنها:** حيث إنه بدون النقدية الكافية لن تستطيع المنشأة سداد أجور العاملين وتسوية الديون وسداد التوزيعات أو تأجير المعدات المطلوبة. وتوضح قائمة التدفقات النقدية مصادر الحصول على النقدية وكيفية استخدامها.

٣- **أسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:** حيث أن رقم صافي الدخل يعتبر مؤشراً لأداء المنشأة من فترة لأخرى، إلا أن بعض المستخدمين يكونوا حذرين عند استخدام رقم صافي الدخل الاستحقاقي (المعد استناداً إلى أساس الاستحقاق) نظراً لأنه يتضمن العديد من التقديرات، وذلك على عكس صافي التدفقات النقدية.

٤- **العمليات الاستثمارية والتمويلية النقدية وغير النقدية خلال الفترة:** حيث إن المنشأة تنفذ أنشطة استثمارية وتمويلية، بالإضافة إلى الأنشطة التشغيلية، وتتضمن الأنشطة الاستثمارية عمليات شراء وبيع الأصول بخلاف منتجات وخدمات المنشأة. أما الأنشطة التمويلية فهى تتضمن عمليات الاقراض، والاقتراض، والاستثمارات بواسطة الملاك. وبفحص هذه الأنشطة يمكن لقارئ القوائم المالية فهم أسباب زيادة أو نقص الأصول بشكل أفضل.

ب – تبويب التدفقات النقدية:

تصنف قائمة التدفقات النقدية المتحصلات والمدفوعات النقدية على أساس الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وفيما يلي خصائص كل نوع من الصفقات والأحداث التي تتضمنها قائمة التدفقات النقدية:

- **الأنشطة التشغيلية:** تتضمن هذه الأنشطة التأثير النقدي للعمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل، مثل؛ المتحصلات النقدية من مبيعات المنتجات البيولوجية، والمدفوعات النقدية للموردين والعاملين بالمنشآت الزراعية.

هذا، ويعتبر مقدار النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية مؤشراً أساسياً لقدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية الكافية لسداد القروض، والمحافظة على القدرة التشغيلية للمنشأة، ولسداد التوزيعات، ولتنفيذ الاستثمارات دون أن تلجأ إلى مصادر خارجية للتمويل.

- **الأنشطة الاستثمارية:** تتضمن بشكل عام الأصول طويلة الأجل والتي تشمل؛ الإقراض، وتحصيل الديون، اقتناء الأصول طويلة الأجل، والتخلص منها.
- **الأنشطة التمويلية:** تتضمن بنود الالتزامات وحقوق الملكية والتي تشمل؛ الحصول على رأس مال من الملاك، وتقديم عائد مناسب لهم على استثماراتهم، والحصول على النقدية من المقرضين وسداد الأموال المقترضة منهم.

هذا، ويحب الأخذ في الاعتبار الإرشادات العامة التالية والمرتبطة بتبويب التدفقات النقدية:

أ – تتضمن الأنشطة التشغيلية بنود قائمة الدخل.

ب– تتضمن الأنشطة الاستثمارية التدفقات النقدية الناتجة عن التغييرات في الاستثمارات وبنود الأصول طويلة الأجل الأخرى.

ج– تتضمن الأنشطة التمويلية التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات في حقوق الملكية، وبنود الالتزامات غير المتداولة، وفيما يلي نموذج لقائمة التدفقات النقدية مبوبة على أساس الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية:

قائمة التدفقات النقدية لمنشأة.....

عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠

أولاً: الأنشطة التشغيلية:		
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية:		
النقدية المستلمة من مبيعات المحاصيل	x	
النقدية المستلمة من مبيعات الماشية.	x	
النقدية المستلمة من مبيعات الألبان	x	
إجمالي التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية		xx
التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية:		
النقدية المسددة لشراء الماشية.	x	
النقدية المسددة للعاملين والموظفين.	x	
النقدية المسددة للموردين.	x	
النقدية المسددة للحكومة عن الضرائب	x	
إجمالي التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية		(xx)

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (١)			Xx
ثانياً: الأنشطة الاستثمارية:			
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية:			
النقدية المستلمة من بيع الأصول الثابتة		x	
النقدية المحصلة من قروض ممنوحة لشركات أخرى.		x	
إجمالي التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية	xx		
التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية:			
النقدية المسددة لشراء أصول ثابتة		x	
النقدية المسددة لشراء ديون أو أسهم ملكية في شركات أخرى		x	
النقدية المسددة لتقديم قروض لوحدات أخرى		x	
إجمالي التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية:	(xx)		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية(٢)			xx
ثالثاً:الأنشطة التمويلية:			
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية:			
نقدية مستلمة من بيع أسهم في رأس المال		x	
نقدية مستلمة من إصدار ديون (سندات، أوراق دفع)		x	
إجمالي التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية	xx		
التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التمويلية			
نقدية مسددة توزيعات نقدية للمساهمين		x	
نقدية مسددة لإعادة شراء أسهم رأس المال		x	
نقدية مسددة في تسوية ديون طويلة الأجل		x	
إجمالي التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التمويلية	(xx)		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية(٣)			Xx
صافي الزيادة في النقدية (١)+ (٢) +(٣)			Xx
+ رصيد النقدية أول الفترة			xx
رصيد النقدية آخر الفترة			**Xxx**

ج – النقدية وما في حكمها:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (٧) والمعيار المحاسبي المصري المقابل رقم (٤) والمعنون " قائمة التدفقات النقدية " أن يتم الإفصاح عن مقدار النقدية وما في حكمها أول المدة وآخرها في قائمة التدفقات النقدية.

ويقصد بما في حكم النقدية البنود عالية السيولة، والاستثمارات قصيرة الأجل التي تتصف بقابليتها للتحويل إلى مبلغ محدد من النقدية، وتكون غير معرضه لتغييرات مهمة في القيمة، أو أنها تستحق خلال فترة قصيرة الأجل لا تتجاوز ثلاثة أشهر، أو أقل من تاريخ الحصول عليها، وبالتالي لا يوجد مخاطر لتغيير قيمة البند نتيجة التغيير في أسعار الفائدة.

ومن أمثلة ما في حكم النقدية أذونات الخزانة، والأوراق التجارية، الودائع ذات فترة استحقاق قصيرة (أقل من ثلاثة أشهر)، والأسهم الممتازة التي يكون تاريخ استردادها محدد وخلال مدة قصيرة الأجل، وحسابات البنوك ذات السحب على المكشوف.

د – خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية:

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية بطريقة مختلفة تماماً عن القوائم المالية الأساسية الثلاثة الأخرى، حيث أنها لا تعتمد في إعدادها على ميزان المراجعة المعدل ولكن تحتاج إلى معلومات تفصيلية توضح التغييرات في أرصدة الحسابات التي تحدث بين أول وآخر الفترة. وتتمثل مصادر الحصول على المعلومات المطلوبة لإعداد قائمة التدفقات النقدية تتمثل في الآتي:

أ – قائمة مركز مالي مقارن: لتوفير مقدار التغييرات في الأصول والالتزامات وحصص الملاك من بداية الفترة إلى نهايتها.

ب– قائمة دخل عن الفترة لتحديد مقدار صافي النقدية الناتجة عن أو المستخدمة في عمليات التشغيل أثناء الفترة.

ج– بعض الصفقات المختارة من دفتر الأستاذ العام لتوفير معلومات إضافية مطلوبة لتحديد كيفية توفير أو استخدام النقدية أثناء الفترة.

ولإعداد قائمة التدفقات النقدية يتطلب الأمر تنفيذ الخطوات الثلاث التالية:

أ – تحديد مقدار التغير في رصيد النقدية: وتعتبر هذه الخطوة مباشرة، ويمكن حسابها ببساطة بالفرق بين رصيد النقدية آخر الفترة وأولها من فحص قائمة المركز المالي المقارن.

ب– تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية: وتعتبر هذه الخطوة من الخطوات المعقدة، حيث أنها تتطلب تحليل قائمة دخل الفترة بالإضافة إلى قائمة المركز المالي المقارن، وبعض الصفقات المختارة.

ج– تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية: ويمكن التوصل إلى ذلك من تحليل كل التغييرات في حسابات قائمة المركز المالي لتحديد أثر ذلك على النقدية.

<u>حالة تطبيقية:</u>

فيما يلي قائمة الدخل لإحدى المنشآت الزراعية عن السنة المنتهية في ٢٠١٩ /١٢/٣١:

(بالجنيهات)

إيراد مبيعات المحاصيل	٢٠٠٠٠
تكلفة المبيعات	١٢٠٠٠
مجمل الربح	٨٠٠٠
مصروفات التشغيل (متضمنة إهلاك ٢١٠٠)	٥٠٠٠
صافي الدخل	**٣٠٠٠**

وقد تبين أن هناك زيادة في أرصدة الحسابات التالية خلال العام: حسابات المدينين ١٢٠٠ج، حساباتالمخزون ١١٠٠ج، وحسابات الدائنين ١٣٠٠ج.

<u>المطلوب:</u> إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للمنشأة عن عام ٢٠١٩. علماً بأن المدفوعات النقدية لضرائب الدخل بلغت ١١٠٠ج.

الحـــل

ملاحظات:

أ – **المتحصلات النقدية من العملاء:** أوضحت قائمة الدخل أن إيراد المبيعات يبلغ ٢٠٠٠٠ج. ولتحديد المتحصلات النقدية من العملاء يتم التركيز على التغيير في حسابات المدينين خلال العام.

عندما يزداد مقدار حسابات المدينين خلال العام، فإن هذا يعني أن الإيرادات استناداً إلى أساس الاستحقاق تكون أكبر من المتحصلات النقدية من العملاء. بمعنى آخر تؤدي عمليات التشغيل إلى زيادة الإيرادات ولكن ليس كل الإيرادات ينتج عنها تحصيل نقدية، ولتحديد المتحصلات النقدية يتم استبعاد مقدار الزيادة في حسابات المدينين من إجمالي الإيرادات، والعكس صحيح.

وفيما يتعلق بالحالة التطبيقية الحالية نجد أن حسابات المدينين زادت بمبلغ ١٢٠٠ج، لذلك فإن المتحصلات النقدية من العملاء تصبح ١٨٨٠٠ج، وقد تم حسابها كالتالي:

إيراد المبيعات	٢٠٠٠٠
(–) الزيادة في حسابات المدينين	(١٢٠٠)
المتحصلات النقدية من العملاء	١٨٨٠٠

ويمكن توضيح العلاقة بين المتحصلات النقدية من العملاء والإيرادات من العملاء والتغيير في حسابات المدينين كما يلي:

المتحصلات النقدية من العملاء	=	**إيراد المبيعات**	+	**النقص في حسابات المدينين**
				أو
			–	**الزيادة في حسابات المدينين**

ب– المدفوعات النقدية للموردين: توضح قائمة الدخل تكلفة البضاعة المباعة بمبلغ ١٢٠٠٠ج، ولتحديد المدفوعات النقدية للموردين يتم التوصل أولاً لمقدار المشتريات خلال

العام بتعديل تكلفة البضاعة المباعة بالتغيير في المخزون. وعندما يزيد المخزون خلال العام فإن المشتريات لهذا العام تتعدى تكلفة البضاعة المباعة.

وبالتالي تضيف المنشأة الزيادة في المخزون لتكلفة البضاعة المباعة للوصول إلى المشتريات. وذلك كما يلي:

تكلفة البضاعة المباعة	١٢٠٠٠
يضاف: الزيادة في المخزون	١١٠٠
تكلفة المشتريات	١٢١٠٠

وبعد تحديد تكلفة المشتريات عن العام يتم تحديد المدفوعات النقدية للموردين بتعديل تكلفة المشتريات بالتغير في حسابات الدائنين، وعندما تزيد حسابات الدائنين أثناء العام فإن قيمة المشتريات المحتسبة على أساس الاستحقاق تكون أكبر من تلك التي على الأساس النقدي، وبالتالي لابد من استبعاد الزيادة في حسابات الدائنين من قيمة المشتريات للوصول إلى المدفوعات النقدية للموردين، والعكس صحيح.

وفيما يتعلق بالحالة التطبيقية الحالية يتم التوصل إلى المدفوعات النقدية للموردين كما يلي:

قيمة المشتريات	١٢١٠٠
يستبعد: الزيادة في حسابات الدائنين	(١٣٠٠)
المدفوعات النقدية للموردين	١٠٨٠٠

ويمكن توضيح العلاقة بين المدفوعات النقدية للموردين، وتكلفة البضاعة المباعة، والتغير في المخزون، والتغير في حسابات الدائنين كما يلي:

المدفوعات النقدية للموردين		**تكلفة البضاعة المباعة**	+	**الزيادة في المخزون أو النقص في المخزون**	+	**النقص في حسابات الدائنين أو الزيادة في حسابات الدائنين**
	=		−		−	

ج – المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل: توضح قائمة الدخل للمنشأة الزراعية مصروفات تشغيلية بمقدار ٥٠٠٠ج، ولتحديد النقدية المدفوعة لمصروفات التشغيل يجب تعديل المقدار بأي تغيرات في المصروفات المدفوعة مقدماً وكذلك المصروفات المستحقة، والمصروفات غير النقدية كالإهلاك.

فعلى سبيل المثال؛ عندما تزيد المصروفات المقدمة ٨٠٠ج اثناء السنة فإن هذا يعني زيادة النقدية المدفوعة كمصروفات تشغيلية ٨٠٠ج عن مصروفات التشغيل الواردة في قائمة الدخل، ولتحويل مصروفات التشغيل للأساس النقدي يجب أن تضيف المنشأة الزراعية مقدار هذه الزيادة إلى مصروفات التشغيل الواردة بقائمة الدخل، والعكس صحيح.

علاوة على ما سبق يجب أن تعدل المنشأة مصروفات التشغيل بالتغييرات في المصروفات المستحقة، فعندما تزيد المصروفات المستحقة خلال العام، فإن هذا يعني أن مصروفات التشغيل المحتسبة استناداً لأساس الاستحقاق تكون أكبر من تلك التي على الأساس النقدي، وبالتالي يجب على المنشأة استبعاد الزيادة في المصروفات المستحقة من مصروفات التشغيل للوصول إلى المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل، والعكس صحيح.

وفيما يتعلق بالحالة التطبيقية الحالية يمكن التوصل إلى المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل كما يلي:

مصروفات التشغيل	٥٠٠٠
يضاف: الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدماً	--
يخصم: الزيادة في المصروفات المستحقة الدفع	--
يخصم: الإهلاك	(٢١٠٠)
المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل	٢٩٠٠

وبناءً على ماسبق، يمكن عرض قائمة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية كما يلي:

التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:		
• المتحصلات النقدية من العملاء		١٨٨٠٠
• المدفوعات النقدية:		
للموردين	١٠٨٠٠	
لمصروفات التشغيل	٢٩٠٠	
لضرائب الدخل	١١٠٠	
		(١٤٨٠٠)
صافي التدفق النقدي المتولد من الأنشطة التشغيلية		**٤٠٠٠**

٦/٣/٦ ملخص المبحث الثالث

١- لكي تقوم المنشأة الزراعية بالإفصاح عن نتائج أعمالها ومركزها المالي يجب أن تعد مجموعة القوائم المالية المتمثلة في قائمة الدخل، وقائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات والسياسات المتممة للقوائم المالية.

٢- للوصول إلى نتيجة أعمال المنشأة الزراعية من ربح أو خسارة يمكن إعداد حسابات ختامية لكل نشاط وردت بالمبحثين الأول والثاني من الفصل ثم إعداد حساب الأرباح والخسائر، أو إعداد قائمة الدخل العامة.

٣- يتمثل الغرض من قائمة التغير في حقوق الملكية في معرفة التغيرات التي طرأت على حقوق أصحاب المنشأة خلال السنة المالية زيادة ونقصانا.

٤- تعرض قائمة المركز المالي، التي يشار إليها أيضاً باسم بقائمة المركز المالي العمومية، أصول والتزامات وحقوق ملكية منشأة أعمال في تاريخ محدد، ويتضمن هذا البيان المالي معلومات عن طبيعة ومبالغ الاستثمارات في موارد المنشأة، ومطالبات الدائنين، وحقوق ملكية المساهمين في صافي الموارد.

٥- يتمثل الغرض الأساسي من قائمة التدفقات النقدية في توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة أثناء الفترة، أما الغرض الثانوي لها فهو توفير معلومات على أساس نقدي عن أنشطة المنشأة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

٦- يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية بطريقة مختلفة تماماً عن القوائم المالية الأساسية الثلاثة الأخرى، حيث أنها لا تعتمد في إعدادها على ميزان المراجعة المعدل ولكن تحتاج إلى معلومات تفصيلية توضح التغييرات في أرصدة الحسابات التي تحدث بين أول وآخر الفترة. وتتمثل مصادر الحصول على المعلومات المطلوبة لإعداد قائمة التدفقات النقدية تتمثل في؛ قائمة مركز مالي مقارن: لتوفير مقدار التغييرات في الأصول والالتزامات وحصص الملاك من بداية الفترة إلى نهايتها، وقائمة دخل عن الفترة لتحديد مقدار صافي النقدية الناتجة عن أو المستخدمة في عمليات التشغيل أثناء الفترة، بالإضافة إلى بعض الصفقات المختارة من دفتر الأستاذ العام لتوفير معلومات إضافية مطلوبة لتحديد كيفية توفير أو استخدام النقدية أثناء الفترة.

٧/٣/٦ أسئلة وتدريبات

السؤال الأول: إختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية:

١- العناصر الرئيسية لقائمة الدخل في المنشآت الزراعية هي:

A . الإيرادات، تكلفة البضاعة المباعة، مصاريف البيع، والمصروفات العامة	B . قسم العمليات التشغيلية، قسم العمليات غير التشغيلية، العمليات المتوقفة والتأثير التراكمي
C . الإيرادات، المصروفات، المكاسب، والخسائر	D . جميع ما سبق

٢- تساعد المعلومات الواردة في قائمة الدخل مستخدمي القائمة على:

A . تقييم الأداء السابق للمؤسسة	B . توفير أساس للتنبؤ بالأداء في المستقبل
C . تقييم مخاطر أو عدم تأكد تحقق التدفقات النقدية المستقبلة	D . جميع ما سبق

٣- تفصح قائمة الدخل عن:

A . موارد وحقوق ملكية المنشأة في لحظة زمنية معينة	B . موارد وحقوق ملكية المنشأة عن فترة زمنية معينة
C . صافي إيرادات (صافي دخل) المنشأة في لحظة زمنية معينة	D . صافي إيرادات (صافي دخل) المنشأة عن فترة زمنية معينة

٤- تمد قائمة الدخل المستثمرين والدائنين بمعلومات تساعدهم على التنبؤ بـ:

A . مبالغ التدفقات النقدية المستقبلة	B . توقيتات التدفقات النقدية المستقبلة
C . عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلة	D . كل هذه الإجابات صحيحة

٦- يستخدم المستثمرون والدائنون معلومات قائمة الدخل من أجل كل من البنود التالية باستثناء:

A . تقييم أداء الشركة في المستقبل	B . توفير أساس للتنبؤ بالأداء في المستقبل
C . المساعدة في تقييم مخاطر وعدم تأكد تحقق التدفقات النقدية المستقبلة	D . جميع الإجابات صحيحة

٧- أي من المعادلات التالية تعبر عن تعريف "الدخل"؟

A . الدخل = الإيرادات – المصروفات	B . الدخل = (الإيرادات + المكاسب) – (المصروفات + الخسائر)
C . الدخل = الإيرادات + المكاسب	D . الدخل = المكاسب – الخسائر

٨- الترتيب الصحيح لعرض الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي هو:

A. النقدية، حسابات المدينون، المبالغ المدفوعة مقدمًا، عناصر المخزون	B. عناصر المخزون، المبالغ المدفوعة مقدمًا، النقدية
C. النقدية، عناصر المخزون، المدينون، المبالغ المدفوعة مقدمًا	D. عناصر المخزون، المبالغ المدفوعة مقدمًا، المدينون، النقدية

٩-ظهرت أرصدة الحسابات التالية بميزان مراجعة إحدى المنشآت الزراعية في ٢٠١٦/١٢/٣١م: مدينون (بالصافي) ٢٤٠٠٠٠ج، أوراق مالية للمتاجرة ٦٠٠٠٠ج، مجمع إهلاك المعدات والأثاث ١٥٠٠٠٠ج، النقدية ١١٠٠٠٠ج، المخزون الزراعي ٣٠٠٠٠٠ج، المعدات الزراعية ٢٥٠٠٠٠ج، جرار زراعي ٤٠٠٠٠ج، مصروفات مدفوعة مقدمًا ٢٠٠٠٠ج، أراضي زراعية ١٨٠٠٠٠ج، عند عرض قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦، فإن إجمالي الأصول المتداولة =؟؟

أ . ٩٠٠٠٠٠ج	ب . ٨٢٠٠٠٠ج	ج . ٧٧٠٠٠٠ج	د . لا شيء مما سبق

السؤال الثاني: حالات عملية:

(١)توافرت لديك المعلومات الآتية عن إحدى الشركات: (بالجنيهات)

إيرادات المبيعات من المحاصيل	١٠٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٥٥٠٠٠
مكسب من بيع أصول زراعية	٣٠٠٠٠	مصاريف الفوائد	٥٠٠٠
مصاريف بيعية وإدارية	١٠٠٠٠	معدل ضريبة الدخل	%٢٠

المطلوب: حدد كلا مما يلي:

(أ) الدخل من عمليات التشغيل

(ب) الدخل قبل ضريبة الدخل.

(ج) صافي الدخل.

(٢) فيما يلى ميزان المراجعة بالأرصدة المستخرج من سجلات مزارع السعد عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٩/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٩٠٠٠٠		حـ/الإيجار المدين
	١٩٠٠٠٠	حـ/الإيجار الدائن
	٢٥٠٠٠٠	حـ/ إيرادات ومصروفات ماشية الألبان
١٥٠٠٠٠		حـ/مبيعات محاصيل القمح
	٣٠٠٠٠٠	حـ/ إيرادات ومصروفات اللحوم الألبان
	٥٠٠٠٠٠	حـ/ مبيعات محصول القطن
	٨٠٠٠٠٠	حـ/مبيعات محصول الموالح
٦٥٠٠٠٠		حـ/ العملاء
٧٠٠٠٠		حـ/الديون المعدومة
١٥٥٠٠٠٠		حـ/ ماشية اللحوم
١٢٥٠٠٠٠		حـ/ماشية الالبان
٢٥٠٠٠٠		حـ/مخازن المحاصيل
٥٥٠٠٠٠		حـ/نقدية بالبنك
	١٥٠٠٠٠٠	حـ/الإحتياطيات
	٣٠٠٠٠٠٠	حـ/قرض بنك التنمية والإئتمان الزراعى
	٧٠٠٠٠٠	حـ/حسابات أوراق الدفع
	٢٠٠٠٠٠	حـ/مخصص اهلاك المبانى
	١٢٠٠٠٠	حـ/ مخصص اهلاك الحدائق
	٢٤٠٠٠٠	حـ/ مخصص اهلاك الآلات الزراعية
٦٠٠٠٠٠٠		حـ/الأراضى الزراعية
٧٠٠٠٠٠		حـ/مبانى الحظيرة
١٣٠٠٠٠٠		حـ/حديقة الموالح
٧٠٠٠٠٠		حـ/الجرار والعزاقات الزراعية
	٥٤٦٠٠٠٠	حـ/رأس المال
١٣٢٦٠٠٠٠	١٣٢٦٠٠٠٠	الإجمالي

وعند الجرد في ٢٠١٩/١٢/٣١ تبين الآتي:

١. تقدر الديون المعدومة عند الجرد ٨٠٠٠٠ج، ويتم تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها بنسبة ١٠% من العملاء.

٢. تقدر الايجارات الدائنة التى تخص عام٢٠٢٠ مبلغ ٦٠٠٠٠ج.

٣. هناك إيجارات مدينة مستحقة تخص عام٢٠١٩ ولم تدفع بعد وتقدر بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج.

٤. معدل إهلاك المبانى ٥% سنوياً، و معدل إهلاك الحدائق ٢٠% سنوياً، ومعدل إهلاك الآلات الزراعية ١٠% سنوياً.

المطلوب:

(١)تصوير حـ /الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٩/١٢/٣١.

(٢)إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١.

(٣)تصوير قائمة المركز المالي فى٢٠١٩/١٢/٣١.

(٣) في ٢٠١٩/١/١ كان رصيد حساب رأس المال لمنشأة الكريم الزراعية ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه، وخلال السنة حدثت العمليات المالية التالية:

١- في ٢٠١٩/١٢/٣١ كانت مجموع قيم المسحوبات الشخصية النقدية والعينية من قبل صاحب المنشأة تبلغ ٦٠٠٠٠ج.

٢- في ٢٠١٩/١٢/٣١ حققت منشأة السلام صافي ربح مقداره ١٢٥٠٠٠٠ج.

المطلوب: إعداد قائمة التغير في حقوق الملكية في ٢٠١٩/١٢/٣١.

(٤) إذا كان صافي الدخل لإحدى المنشآت في نهاية عام ٢٠١٥ مبلغ ٣,٥مليون جنيه، وكان إهلاك الأصول الثابتة عن العام ٥٢٠ألف جنيه، وكانت الزيادة في حسابات المدينين ٥٠٠ألف جنيه، والزيادة في حسابات الدائنين ٣٠٠ألف جنيه. فما هو صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية ؟.

(٥) فيما يلي قائمة الدخل لإحدى المنشآت الزراعية في عام ٢٠١٩: (بالجنيهات)

إيراد المبيعات الزراعية	٢٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٢٠٠٠
مجمل الربح	٨٠٠٠
مصروفات التشغيل (متضمنة إهلاك ٢١٠٠ج)	٥٠٠٠
صافي الدخل	٣٠٠٠

وقد تبين أن هناك زيادة في أرصدة الحسابات التالية خلال العام: حسابات المدينين ١٢٠٠ج، المخزون ١١٠٠ج، وحسابات الدائنين ١٣٠٠ج.

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للمنشأة عن عام ٢٠١٩ .

(٦) فيما يلي قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠٢٠ لإحدى المنشآت الزراعية:

(القيم بالألف جنيه)

إيراد المبيعات من المنتجات الزراعية		٦٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة:		
مخزون أول الفترة	١٩٠٠	
المشتريات	٤٤٠٠	
تكلفة بضاعة متاحة للبيع	٦٣٠٠	
مخزون آخر الفترة	١٦٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة		٤٧٠٠
مجمل الربح		٢٢٠٠
المصروفات التشغيلية		
مصروفات بيعية	٤٥٠	
مصروفات إدارية	٧٠٠	
		١١٥٠
صافي الدخل		١٠٥٠

- **<u>معلومات إضافية:</u>**

أ- انخفض رصيد حسابات المدينين بمقدار ٣١٠ ألف جنيه اثناء العام.

ب- زيادة المصروفات المدفوعة مقدماً بمبلغ ١٧٠ ألف جنيه خلال العام.

ج- انخفض رصيد حسابات الدائنين لموردي البضائع بمقدار ٢٧٥ ألف جنيه أثناء العام.

د- انخفضت المصروفات المستحقة الدفع بمبلغ ١٢٠ ألف جنيه أثناء العام.

هـ- تتضمن المصروفات الإدارية الإهلاك بمبلغ ٦٠ ألف جنيه.

<u>المطلوب:</u> إعداد القسم الخاص بالأنشطة التشغيلية بقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ .

الفصل السابع

عرض مشكلات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي للمنشآت الزراعية وفقاً لمعايير المحاسبة

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- تفهم المعالجة المحاسبية للأصول الحيوية(البيولوجية) والمنتج الزراعي.

٢- تفهم المعالجة المحاسبية للأرباح والخسائر الناتجة عن الأصول الحيوية(البيولوجية) والمنتج الزراعي.

٣- المحاسبة عن المنح الحكومية في القطاع الزراعي.

٤- معرفة عناصر الإفصاح اللازمة وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) الخاص بالزراعة.

٥- تحديد أوجه الاختلاف بين المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥)الخاص بالزراعة، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) الخاص بالزراعة.

عناصر الفصل:

١/٧ مقدمة.

٢/٧ نطاق تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥).

٣/٧ أهم ملامح النشاط الزراعي وفقاً للمعيار.

٤/٧ الاعتراف والقياس.

٥/٧ الافصاح.

٦/٧ أوجه الاختلاف بين المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) والمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١)

٧/٧ ملخص الفصل.

٨/٧ أسئلة وتدريبات.

١/٧ مقدمة.

تمثل معايير المحاسبة المرشد والمرجع الرئيسي عند أداء العمل المحاسبي لأي منشأة في أي دولة، ومن ثم فهي تمثل أداة للحكم على مدى جودة هذا الأداء، ونظرا لأهمية وحيوية النشاط الزراعي وانتشاره في معظم دول العالم، كان لابد أن يكون ذلك محل اهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board (IASB ، وعليه أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) بعنوان "الزراعة" عام ٢٠٠٣، وتم اجراء العديد من التعديلات عليه خلال السنوات الماضية لتعكس التطورات والمشكلات المحاسبية المنبثقة عن التطبيق ، وبما أن الدولة المصرية ليست بمنأى عن التطورات المحاسبية الدولية لذا تم اصدار واعتماد تطبيق معيار محاسبي مصري على غرار المعيار المحاسبي الدولي ذو الصلة وبنفس المسمى عام ٢٠٠٦، وهو المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) بعنوان "الزراعة" والذي يهدف إلى شرح المعالجة المحاسبية، وعرض القوائم المالية، والإفصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعى.

بداية تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن المعيار المحاسبي المصري المذكور ماهو إلا ترجمة للمعيار المحاسبي الدولي، وإن كانت هناك بعض الاختلافات بينهما يمكن تناولها فيما بعد.

٢/٧ نطاق تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥):

يقصد بالنشاط الزراعي ذاك النشاط الذى يدار بواسطة منشأة للتحويل الحيوي (يتكون من عمليات النمو ووقف النمو، والإنتاج، والتكاثر والتى ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية فى الأصل الحيوي (حيوان أو نبات حي) إلى منتجات لغرض البيع أو إلى إنتاج زراعى (منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة)، أو إلى أصول حيوية إضافية، و**ينص المعيار في فقراته أرقام (٣،٢،١) على أنه ينبغي تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن البنود التالية عندما ترتبط بالنشاط الزراعي بـ:**

(أ) الأصول الحيوية المنتجة .

و(ب) الإنتاج الزراعى عند نقطة الحصاد .

و(ج) المنح الحكومية.

يتضح مما سبق أن هذا المعيار يطبق على الإنتاج الزراعى الذى يمثل منتجاً محصوداً من الأصول الحيوية للمنشأة مثل الأشجار والمواشي والثروات الداجنة والسمكية وذلك عند نقطة الحصاد فقط، **ويقصد بنقطة الحصاد** فصل الإنتاج عن الأصل الحيوي أو إيقاف حياة الأصل الحيوي .

ولا يمتد تطبيق المعيار إلى:

أ – المنتجات الزراعية بعد نقطة الحصاد لأنها بعدها تصبح في المخازن فيطبق عليها معيار المخزون رقم (٢)، أو تكون في السوق.

ب– معالجة الأراضي الزراعية (لأن هناك معيار خاص بمعالجتها وهو معيار الأصول الثابتة رقم (١٠)، ومعيار الاستثمار العقاري رقم (٣٤).

جـ– الأصول غير الملموسة المرتبطة بالنشاط الزراعى (لأن لها معيار خاص بها هو معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة" .

لذا بين المعيار من خلال الجدول رقم (١/٧) التالي أمثلة للأصول الحيوية والإنتاج الزراعى والمنتجات التى تنتج من بعد عملية الحصاد على النحو التالي:

الأصل الحيوى	الإنتاج الزراعى	المنتجات الناتجة من مراحل بعد الحصاد
الأغنام	الصوف	الغزل والنسيج
الأشجار بالغابات الزراعية	الأخشاب	قطع الأشجار
النباتات	القطن	الخيوط والملابس
	قصب السكر	السكر
ماشية الألبان	اللبن	الجبن
الأشجار	أوراق الشجر	الشاى و أوراق التبغ
مزارع العنب	العنب	النبيذ
أشجار الفاكهة	الفاكهة المقطوفة	الفاكهة المصنعة

حالة عملية:

لدى إحدى المنشآت الزراعية أراض زراعية مزروعة حدائق، وقدرت قيمة الأرض بما عليها من حدائق بمبلغ ١٥ مليون جنيه، فإذا علمت أن قيمة الحدائق وحدها تبلغ ٥ مليون جنيه. و**المطلوب:** بيان كيفية تصنيف الأرض الزراعية بما عليها من حدائق.

الحـــــل

بناء على البيانات الواردة بالحالة السابقة ووفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥)، فإنه يجب أن تظهر قيمة الحدائق وحدها وهي أصول بيولوجية بمبلغ ٥ مليون جنيه، بينما الأرض الزراعية فتظهر كأصول غير متداولة أو أراض بمبلغ ١٠ مليون جنيه.

٣/٧ أهم ملامح النشاط الزراعي وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥):

يغطى النشاط الزراعى نطاقاً متعدداً من الأنشطة منها الماشية والغابات والمحاصيل السنوية، أو الدائمة، وزراعة بساتين الأشجار، والأزهار، ومزارع الأحياء المائية (بما فى ذلك المزارع السمكية)، ومع هذا التباين فهناك ملامح عامة لهذا النشاط الزراعي تتمثل فيما يلي :

(أ) القدرة على التغير: فالحيوانات والنباتات الحية لديها القدرة على التحول الحيوي ، حيث ينتج عن التحويل الحيوي نوعين من المخرجات؛ يتمثل الأول في تغير الأصول من خلال النمو (الزيادة فى الكمية، أو تحسين الجودة للحيوان أو النبات) ، وقف النمو (النقص فى الكمية وهبوط الجودة للحيوان أو النبات)، التكاثر (زيادة إضافية للحيوانات والنباتات الحية). بينما يتمثل النوع الثاني من المخرجات في إنتاج منتجات زراعية مثل عصارة الشجر (اللحاء) وأوراق الشاى والصوف واللبن .

و(ب) التحكم فى التغير : وتسهل عملية التحكم هذه عملية التحول الحيوي عن طريق تحسين أو على الأقل تثبيت الظروف الضرورية للتشغيل لكى تأخذ مكانها (على سبيل المثال مستويات التغذية، والرطوبة، ودرجة الحرارة، والتخصيب والضوء). ويميز هذا التحكم النشاط الزراعى عن الأنشطة الأخرى ، فعلى سبيل المثال الحصاد من مصادر غير متحكم فيها (مثل صيد المحيط والتصحير) لا يعتبر نشاطاً زراعياً .

و (ج) قياس التغير: التغير فى النوع (على سبيل المثال تحسين الصفات الوراثية والكثافة والنضج والغطاء الدهنى والمكونات البروتينية، وقوة الأنسجة، والكمية، والوزن، والحجم، وطول الأنسجة، والمحيط، وعدد البراعم) الذى حدث نتيجة التحول الحيوي يقاس ويراقب كوظيفة روتينية للإدارة .

٤/٧ الاعتراف والقياس:

يمكن تناول أسس الاعتراف وطرق القياس في المنشآت الزراعية على النحو التالي:

١/٤/٧ الاعتراف بالأصل الحيوي أو المنتج الزراعى:

تعترف المنشأة بالأصل الحيوي أو المنتج الزراعى عندما تتوافر الشروط التالية :

(أ) **السيطرة: أي تتحكم المنشأة فى الأصل كنتيجة لحدث فى الماضى،** يمكن إثبات السيطرة فى النشاط الزراعى بعدة طرق مثل الملكية القانونية للقطيع والعلامة التجارية أو وضع علامة على القطيع عند حيازته أو ولادته أو فطامه .

و(ب)**يكون من المرجح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة،**، وتقدر المنافع المستقبلية فى العادة عن طريق قياس الصفات الطبيعية الهامة.

و(ج) **يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بشكل يعتمد عليه.**

ويقصد بالقيمة العادلة القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل، أو تسوية التزام بين طرفين كل منهما لديه الرغبة فى التبادل، وعلى بينة من الحقائق، ويتعاملان بإرادة حرة .

٢/٤/٧ قياس الأصل الحيوي أو المنتج الزراعي:

ينظم المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) عملية القياس المحاسبي للأصول الزراعية على النحو التالي:-

١/٢/٤/٧ القياس الأولي واللاحق:

أ- يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي أو اللاحق، وفى كل تاريخ ميزانية بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة – فيما عدا عندما يكون القياس بالقيمة العادلة أمراً مستحيلاً. ففي تلك الحالة يقاس الأصل الحيوي بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك وأية خسائر انخفاض متراكمة في القيمة.

وهنا يجب الإشارة أنه حين تصبح القيمة العادلة للأصل ممكنة القياس بشكل موثوق فيه، فإنه يجب قياسه بالقيمة العادلة بعد خصم التكاليف المقدرة عند البيع.

ب- بالنسبة للناتج الزراعى بعد حصاده من أصل بيولوجي للمنشأة الزراعية، فإنه يقاس عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة ناقصاً التكاليف المقدرة عند البيع وقت

الحصاد، ويعتبر هذا القياس هو التكلفة عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر مطبق.

ويلاحظ: تتضمن تكاليف نقطة البيع عمولة السمسار، والموزع، والرسوم المفروضة طبقاً للوائح والوكالات وبورصة البضائع والضرائب والرسوم، وتستبعد من تكاليف نقطة البيع الانتقالات والتكاليف الأخرى الضرورية لإحضار الأصول إلى السوق .

٢/٢/٤/٧ تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي:

١- تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى قد تصبح أسهل عن طريق تجميع الأصول الحيوية أو المنتج الزراعى طبقاً لصفاتها الرئيسية، مثل السن أو الجودة، وتختار المنشأة الصفات المناظرة للصفات المستخدمة فى السوق كأساس للتسعير .

٢- إذا وجدت سوق نشطة للأصل الحيوي (ناتج الحصاد) أو المنتج الزراعى، يكون السعر المعلن (المعروض) فى هذه السوق هو مقياس لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل، وإذا كان للمنشأة القدرة على التعامل مع أسواق نشطة مختلفة فتستخدم المنشأة أكثرهم صلة بها.

فعلى سبيل المثال إذا كان للمنشأة القدرة على التعامل فى سوقين نشيطتين فإنها قد تطبق السعر الموجود بالسوق المتوقع استخدامها .

وفي تلك الحالة تقوم القيمة العادلة على أساس الموقع الحالي والظروف، وتعكس سعر السوق بعد خصم تكاليف النقل وغيرها اللازمة لوجود الأصل بالسوق، وغالباً ما تدخل بعض المنشآت في عقود لبيع الأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي في تاريخ مستقبلي، وفي هذه الحالة فإنه لا يتم ضبط أو تسوية القيمة العادلة للأصول البيولوجية بسبب وجود هذا العقد.

٣- في حالة عدم وجود سوق نشطة، تستخدم المنشأة المتاح مما يلى عند تحديد القيمة العادلة :

(أ) أحدث سعر سوق تم التعامل به بشرط أن لا يكون قد تم تغير كبير فى الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ الميزانية .

و (ب) أسعار السوق للأصول المشابهة مع تسويتها لتعكس الفروق .

و (ج) مقاييس مرجعية مثل قيمة البستان أو القدح (مكيال الحبوب) أو الفدان أو قيمة القطعان بالكيلو من اللحوم .

٤- فى بعض الظروف قد لا يكون متاحاً أسعار سوقية محددة أو قيماً للأصل الحيوي فى حالته الآن. فى تلك الحالات ولتحديد القيمة العادلة تستخدم المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل مالتزاماتة بالسعر الحالى للسوق قبل الضرائب .

٧/٤/٢/٣ المعالجة المحاسبية للأرباح والخسائر الناتجة عن القياس الأولي للأصول البيولوجية:

إن الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولى للأصل الحيوي بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة، ومن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة للأصل الحيوي تدرج بالأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأت بها. كذلك، فقد ينجم عن الاعتراف المبدئي بأصل حيوي مكاسب يعترف بها مثلما يحدث عند ولادة عجل.

٧/٤/٢/٤ المنح الحكومية المرتبطة بالأصول البيولوجية:

وهنا يوجد حالتان هما:

الحالة الأولى: المنح الحكومية غير المشروطة: يتطلب المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) الاعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع كدخل (أي ربح أو خسارة) وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام أو قابلة للتحصيل.

الحالة الثانية: المنح الحكومية المشروطة: إذا كانت المنحة المرتبطة بأصل بيولوجي مقاس بالقيمة العدلة بعد خصم تكاليف البيع المقدرة مشروطة بشروط معينة، مثلا أن تكون أحد شروطها أن لا تقوم المنشأة بممارسة نشاط زراعي محدد ضار بالبيئة، فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بالمنحة الحكومية كدخل (ربح أو خسارة) وذلك فقط عند تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.

ويلاحظ:

١- إذا كانت المنحة الحكومية متعلقة بأصل بيولوجي مقاس بتكلفته مخصوماً منها أي استهلاك متراكم أو أية خسائر انخفاض في القيمة متراكمة، فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

٢- تختلف الشروط والقيود للمنح الحكومية، فعلى سبيل المثال قد تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة أن تزرع منطقة محددة لمدة خمس سنوات وتطلب من المنشأة إعادة المنحة بأكملها إذا تمت الزراعة لفترة أقل من خمس سنوات، فى هذه الحالة لا يعترف بالمنحة الحكومية كإيراد إلى أن تنتهى الخمس سنوات، فى حين اذا سمحت المنحة الحكومية باحتفاظ المنشأة بجزء من المنحة بناءً على مرور الوقت فى هذه الحالة تعترف المنشأة بالمنحة الحكومية كإيراد على أساس زمنى .

حالات عملية على الاعتراف والقياس:

حالة رقم (١) :

تعمل إحدى المنشآت الزراعية في مجالي النشاط الزراعي والحيواني ، وفي عام ٢٠١٨ أمكن استخلاص البيانات التالية عنها: (القيم بالألف جنيه):

التاريخ	بيان	النشاط الزراعي	النشاط الحيواني
٢٠١٨/١٢/٣١	قيمة الأصول البيولوجية	٨٠	٤٠
خلال عام ٢٠١٨	تغيرات القيمة العادلة نتيجة النمو وتقلبات الأسعار	٢٥	١٠
نهاية عام ٢٠١٨	الانخفاض في القيمة العادلة نتيجة الحصاد والبيع	١٠	٥

المطلوب:

١- بيان القيم الدفترية التي تظهر بها البيانات السابقة بقائمة المركز المالي للمنشأة في ٢٠١٩/١٢/٣١.

٢- بيان القيم الدفترية التي تظهر بها البيانات السابقة بقائمة الدخل المنشأة عن العام المنتهي في ٢٠١٩/١٢/٣١.

الحـــل

١- بيان القيمة الدفترية التي تظهر بها الأنشطة السابقة بالمركز المالي في ٢٠١٩/١٢/٣١:

بـيـــــــــان	النشاط الزراعي	النشاط الحيواني	الإجمالي
الأصول البيولوجية (نشاط زراعي وحيواني)	٨٠	٤٠	١٢٠
+ تغيرات بالموجب في القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي	٢٥	١٠	٣٥
القيمة الدفترية في ٢٠١٨/١٢/٣١	**١٠٥**	**٥٠**	**١٥٥**
(-) الانخفاض في القيمة العادلة نتيجة عمليات الحصاد والبيع	(١٠)	(٥)	(١٥)
القيمة الدفترية للأصول البيولوجية في ٢٠١٩/١٢/٣١	**٩٠**	**٤٥**	**١٤٠**

٢- **الأثر على قائمة الدخل في ٢٠١٩/١٢/٣١:**

	نشاط زراعي	**نشاط حيواني**	**إجمالي**
التغير في القيمة العادلة للأصول البيولوجية عند الاعتراف الأولي نتيجة النمو والأسعار	٢٥	١٠	٣٥
(-) الانخفاض في القيمة العادلة نتيجة عمليات الحصاد والبيع	(١٠)	(٥)	(١٥)
ربح الفترة (الذي يظهر بقائمة الدخل)	**١٥**	**٥**	**٢٠**

حالة رقم (٢):

بلغت التكلفة الفعلية لمحصول الإنتاج الزراعي عند الحصاد ٥٥٠٠٠ جنيه، والتكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه ٢٠٠٠ جنيه وقدرت قيمته العادلة ٦٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد قيمة المحصول الزراعي الواجب الاعتراف بها عند القياس الأولي وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥)، وبيان المعالجة المحاسبية اللازمة.

الحـــــل

تكلفة محصول الانتاج الزراعي عند القياس الأولي =

القيمة العادلة عند الحصاد – التكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه

= ٦٥٠٠٠ – ٢٠٠٠ = ٦٣٠٠٠ج

ويظهر محصول الانتاج الزراعي ضمن عناصر الأصول بالمركز المالي، ويعترف بالربح أو الخسارة الناتجة عن الفرق بين التكلفة الفعلية والقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف البيعية المقدرة لنقطة البيع.

تكلفة محصول الانتاج الزراعي عند القياس الأولى	٦٣٠٠٠
(–) التكلفة الفعلية لمحصول الانتاج الزراعي	(٥٥٠٠٠)
ربح يعترف به بقائمة الدخل عن الفترة	٨٠٠٠

حالة رقم (٣)

في ٢٠٢٠/٤/١ قامت منشأة "الخيرات الزراعية" بحصاد محصول القمح، حيث بلغت كمية المحصول ٢٠ طن، بتكلفة فعلية ٥٠٠٠ج/طن ، وقدرت التكاليف اللازمة لبيع الطن الواحد ١٠٠٠ج، بينما قدرت تكاليف نقل الطن الواحد ٢٠٠ج، وعمولة السمسار ٥٠ج/ طن، ورسوم لدخول الطن الواحد إلى الصوامع الحكومية عند البيع ١٠ج. في حين قدرت القيمة العادلة للطن الواحد مبلغ ٧٥٠٠ج.

المطلوب : تحديد قيمة محصول الإنتاج الزراعي (القمح) الواجب ظهورها بالدفاتر، وبيان المعالجة المحاسبية طبقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥).

الحـــل

تكلفة المحصول الزراعي عند القياس الأولي

= القيمة العادلة عند الحصاد – التكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه

١٥٠٠٠٠ القيمة العادلة عند نقطة الحصاد (٢٠طن × ٧٥٠٠ج للطن الواحد)

(–) التكاليف المقدرة للبيع والتسويق عند نقطة البيع

(٢٠٠٠٠) تكاليف بيعية مقدرة

(١٠٠٠) العمولة المقدرة للسمسار

(٢٠٠٠) رسوم السوق المقدرة واللازمة لدخول المحصول الصوامع عند البيع

(٢٣٠٠٠) إجمالي التكاليف المقدرة للبيع والتسويق

١٢٧٠٠٠ج تكلفة محصول القمح

ملحوظة:

يلاحظ من المثال السابق أنه تم استبعاد قيمة تكاليف الانتقالات اللازمة لإحضار محصول القمح للسوق تطبيقاً لما ورد بالمعيار.

المعالجة المحاسبية:

يظهر محصول الانتاج الزراعي ضمن عناصر الأصول بالمركز المالي، ويعترف بالربح أو الخسارة الناتجة عن الفرق بين التكلفة الفعلية والقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف البيعية المقدرة لنقطة البيع.

تكلفة محصول الانتاج الزراعي عند القياس الأولى	١٢٧٠٠٠
(–) التكلفة الفعلية لمحصول الانتاج الزراعي (٢٠طن ×٥٠٠٠ج)	(١٠٠٠٠٠)
ربح يعترف به بقائمة الدخل عن الفترة	٢٧٠٠٠ج

حالة رقم (٤) :

في ٢٠٢٠/١٢/١ بلغت تكلفة الإنتاج الزراعي عند الحصاد لإحدى المنشآت الزراعية ٣٠٠٠ جنيه للطن، والتكاليف المقدرة لبيع وتسويق الطن الواحد ٢٠٠ جنيه، وبلغت كمية المحصول المحصودة ٢٥ طن، ولم تتمكن المنشأة من تحديد القيمة العادلة المقدرة للمحصول بشكل دقيق، لكن بناء على معلومات توافرت عن أسواق المحصول في فترات زمنية مختلفة كانت أسعارها كما يلي:

٤٠٠٠جنيه / للطن من نفس المحصول في ٢٠٢٠/٣/١

٤٥٠٠جنيه / للطن من نفس المحصول في ٢٠٢٠/٥/١

٣٨٠٠جنيه / للطن من نفس المحصول في ٢٠٢٠/٧/١

٤٦٠٠جنيه / للطن من نفس المحصول في ٢٠٢٠/٨/١

٤٢٠٠جنيه / للطن من نفس المحصول في ٢٠٢٠/٩/٢٥

المطلوب: تحديد قيمة المحصول الزراعي عند القياس الأولي وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥).

الحـــل

وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) إذا لم تتمكن المنشأة الزراعية من تحديد القيمة العادلة فيمكن الاعتماد أو الرجوع لأي مما يلي:

(أ) أحدث سعر سوق تم التعامل به بشرط أن لا يكون قد تم تغير كبير فى الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ الميزانية .

و (ب)أسعار السوق للأصول المشابهة مع تسويتها لتعكس الفروق .

و (ج)الوحدات القياسية للمنتج مثل الصندوق (قيمة البستان) أو القدح (مكيال الحبوب) أو الفدان أو قيمة القطعان بالكيلو من اللحوم .

وفي ضوء المعلومات الواردة في التمرين يمكن الرجوع لأحدث سعر سوق وهو بتاريخ ٢٠٢٠/٩/٢٥ وهو مبلغ ٤٢٠٠ج للطن وتجاهل الأسعار الأخرى.

ويمكن حساب قيمة المخزون من المحصول على النحو التالي:

١٠٥٠٠٠ القيمة العادلة عند نقطة الحصاد (٢٥طن × ٤٢٠٠ج للطن الواحد)

(٥٠٠٠) (-) التكاليف المقدرة للبيع والتسويق عند نقطة البيع (٢٥ × ٢٠٠ج للطن)

١٠٠٠٠٠ تكلفة المحصول الزراعي

المعالجة المحاسبية:

يظهر محصول الانتاج الزراعي ضمن عناصر الأصول بالمركز المالي، ويعترف بالربح أو الخسارة الناتجة عن الفرق بين التكلفة الفعلية والقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف البيعية المقدرة لنقطة البيع.

تكلفة محصول الانتاج الزراعي عند القياس الأولى	١٠٠٠٠٠
(-) التكلفة الفعلية لمحصول الانتاج الزراعي (٢٥طن ×٣٠٠٠ج)	(٧٥٠٠٠)
ربح يعترف به بقائمة الدخل عن الفترة	٢٥٠٠٠

حالة رقم (٥):

بلغت تكلفة زراعة فدان موالح (برتقال) ٣٠٠٠٠ جنيه مصرى فى سنة ٢٠١٩، وفى نهاية عام ٢٠١٩ تبين التالي:

١- أصيبت أشجار الموالح بمرض – لذلك لا توجد سوق نشطة ويتوقع مرور شهور لتحديد أى من الاشجار ستظل مريضة وأى منها ستكون سليمة.

٢- فدان الموالح (برتقال) منذ ٦ أشهر ٢٥٠٠٠ جنيه .

٣- سعر الفدان فى المنطقة٢٧٠٠٠جنيه.

٤- وردت معلومات من وزارة الزراعة بأن متوسط سعر فدان الموالح ٢٩٠٠٠ جنيه .

المطلوب : ماهو التقييم الصحيح للفدان.

الحـــل

يتم تقييم فدان الموالح على اساس القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع المقدرة، وتتحدد القيمة العادلة على النحو التالي-:

- استخدام اسعار السوق النشطة – ليس هناك سوق نشطة بسبب المرض.
- استخدام معلومات أخرى ذات علاقة مثل:

١- أسعار سابقة ٢٥٠٠٠جنيه.

٢- سعر السوق لأصول مماثلة ٢٧٠٠٠جنيه.

٣- معلومات ورادة من قطاع الزراعة ٢٩٠٠٠جنيه.

لذلك إذا كانت القيمة العادلة لا يمكن تحديدها، حينئذ فإن التقييم لفدان الموالح يكون على اساس التكلفة مطروحاً منها الإهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة ٣٠٠٠٠ج.

ومع ذلك، فهناك مصادر أخرى متاحة لتحديد القيمة العادلة ينبغى استخدامها ومتوسط قيمة كل المؤشرات المتاحة أعلاه تستخدم (من ٢٥٠٠٠ حتى ٢٩٠٠٠) ، كذلك يؤخذ فى الاعتبار الفروق بين المصادر المختلفة لكل المعلومات للتوصل إلى التقدير الأكثر ملائمة للقيمة العادلة.

وفى حالة غياب أسعار حديثة أو أى معلومات اخرى من قطاع الزراعة، فإن القيمة العادلة تكون التكلفة مطروحاً منها مجمع خسائر انخفاض القيمة ومجمع الإهلاك، وفي تلك الحالة يمكن تقييم الفدان بملغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

٧/٥ الافصاح:

أشار المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) لمجموعة من الإفصاحات التي يجب على أي منشأة زراعية الالتزام بها وهي:

٧/٥/١ إفصاحات عامة:

وتتمثل فيما يلي:

أ- على المنشأة أن تفصح عن الأرباح والخسائر الكلية الناشئة خلال الفترة الجارية الناتجة عن الاعتراف الأولى بالأصول الحيوية والمنتج الزراعى وعن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول الحيوية .

ب- على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية ***في*** شكل الوصف الكتابى أو الرقمى، إلا أنه يفضل أن تقدم المنشأة وصفاً رقمياً لكل مجموعة من الأصول الحيوية تميز فيه بين الأصول الحيوية للاستهلاك وتلك التى للتربية أو بين الأصول الحيوية البالغة وغير البالغة حسبما الحال . على سبيل المثال ، قد تفصح المنشأة عن القيمة الدفترية للأصول للاستهلاك والأصول بغرض التربية (السلالات) فى مجموعات، وقد تقسم المنشأة تلك القيمة الدفترية بين ما هو بالغ وبين ما هو غير بالغ لتلك الأصول،

وهذه التفرقة توفر المعلومات التى قد تكون مفيدة فى تقدير توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وعلى المنشأة أن تفصح عن أسس عمل تلك التفرقة .

ملاحظات للتوضيح:

- **الأصول الحيوية للاستهلاك** هى تلك التى سوف تحصد كمنتج زراعى أو تباع كأصول حيوية، على سبيل المثال ، الأصول الحيوية للاستهلاك هى المواشى والدواجن التى ينوى إنتاجها فى صورة لحوم أو يحتفظ بها للبيع أو مزارع الأسماك، والحبوب مثل الذرة والقمح والشجر الذى ينمو كأخشاب.

أما الأصول الحيوية للتربية فهى تلك الأصول التى يحتفظ بها بغرض بخلاف الأصول للاستهلاك، على سبيل المثال، المواشى التى ينتج منها اللبن، وحدائق العنب وأشجار الفاكهة والأشجار التى يحصد منها أخشاب التدفئة بينما يبقى الشجر نفسه، والأصول الحيوية للتربية ليست منتجاً زراعياً ولكن هى فى ذاتها تتوالد ذاتياً .

- الأصول الحيوية قد تبوب سواء كانت كأصول بالغة أو كأصول غير بالغة، والأصول الحيوية البالغة تلك التى لديها مواصفات قابليتها للحصاد (مثل الأصول الحيوية للاستهلاك) أو قادرة على أن تقدم الحصاد المنتظم (مثل الأصول الحيوية للتربية) .

جـ- اذا لم يتم الإفصاح عن ذلك فى مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية ، على المنشأة أن تصف ما يلى :

(أ) طبيعة أنشطتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول الحيوية .

و (ب) القياسات غير المالية أو التقديرات للعدد الفعلى:

(١) كل مجموعة من الأصول الحيوية فى نهاية الفترة .

(٢) محصول الإنتاج الزراعى خلال الفترة .

د- على المنشأة أن تفصح عن الطرق و الافتراضات الهامة المطبقة عند تحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الإنتاج الزراعى عند نقطة الحصاد وكل مجموعة من مجموعات الأصول الحيوية .

هـ- على المنشأة أن تفصح عن القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة عند نقطة الحصاد للمحصول من الإنتاج الزراعى خلال الفترة.

و- على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) الأصول الحيوية وقيمتها الدفترية التى عليها قيود والقيمة الدفترية للأصول الحيوية المرهونة كضمان لالتزامات .

و(ب) قيمة الارتباطات لتطوير أو اقتناء أصول حيوية .

و(ج) استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المرتبطة بالنشاط الزراعى .

ز- على المنشأة أن تعرض تسوية للتغيرات فى القيمة الدفترية للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية على أن تتضمن التسوية:

(١) الربح أو الخسارة الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة.

و(٢) الزيادة نتيجة الشراء .

و(٣)النقص نتيجة المبيعات والأصول الحيوية المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع (أو تدخل ضمن المجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) .

و(٤) النقص نتيجة الحصاد .

و(٥) الزيادة الناتجة عن تجميع الأعمال .

و(٦) صافى فروق العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة وترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة المصدرة للقوائم المالية .

و(٧) أية تغيرات أخرى .

ح- أحياناً ما يتعرض النشاط الزراعى إلى تقلبات المناخ و الأمراض و الأخطار الطبيعية الأخرى و إذا وقع هذا الحادث وأدى إلى زيادة بند هام فى الإيراد أو المصروف يجب الإفصاح عن طبيعة و قيمة هذا البند طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية" ومن أمثلة هذه الأحداث انتشار أمراض خبيثة و الفيضان والجفاف الشديد والتجمد والأوبئة .

٢/٥/٧ الإفصاحات الإضافية للأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه:

١- اذا قاست المنشأة الأصول الحيوية بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات للإهلاك وأية مجمعات لخسائر الإضمحلال ، فى تاريخ نهاية الفترة ، على المنشأة أن تفصح لتلك الأصول الحيوية عن الآتى:

(أ) وصف للأصول الحيوية .

و(ب) إيضاح سبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه .

و(ج) المدى الذى من الممكن أن تقع فيه القيمة العادلة (إذا أمكن ذلك).

و(د) طريقة الإهلاك المستخدمة .

و(هـ) العمر الإنتاجى أو معدلات الإهلاك المستخدمة .

و(و) إجمالى القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك (مع مجمع خسائر الاضمحلال) فى بداية ونهاية الفترة .

٢- اذا قامت المنشأة خلال الفترة الحالية بقياس الأصول الحيوية بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأية مجمعات خسائر إضمحلال تفصح المنشأة عن أية أرباح أو خسائر تعترف بها عند استبعاد هذه الأصول الحيوية، والتسوية المطلوبة وفقا لما ورد بالمعيار ، وكذلك سوف تفصح عن القيم المرتبطة بهذه الأصول الحيوية منفصلة، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تحتوى التسوية على القيم التالية التى أدرجت فى الأرباح أو الخسائر والمتعلقة بتلك الأصول الحيوية:

(أ) خسائر إضمحلال القيمة .

و(ب) رد خسائر اضمحلال القيمة .

و(ج) الإهلاك .

٤- إذا كانت القيمة العادلة للأصول الحيوية المقاسة من قبل بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأية تجمعات خسائر اضمحلال أصبحت قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها خلال الفترة، على المنشأة أن تفصح عن الآتى بالنسبة لتلك للأصول الحيوية :

(أ) وصف للأصول الحيوية .

و(ب) شرح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها .

و(ج) أثر التغير .

٤- على المنشأة أن تفصح عن الآتى المرتبط بالنشاط الزراعى الذى يدخل فى نطاق هذا المعيار:

(أ) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها فى القوائم المالية .

و(ب) الشروط غير المستوفاة والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح الحكومية .

و(ج) الانخفاض المؤثر المتوقع فى مستوى المنح الحكومية

٦/٧ أهم الاختلافات بين معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٤١):

إن التعديلات التي تمت على معيار المحاسبة المصري تتفق مع معيار المحاسبة الدولي المقابل رقم (٤١) فالمعيار المصري ماهو إلا ترجمة نصية لنظيره الدولي، ومع ذلك، فإن المعيار الدولي يتضمن فقرة تم إلغائها في المعيار المصري الجديد وذلك بحيث لا تدرج المنشأة بعد الحصاد أية تدفقات نقدية لتمويل الأصول أو الضرائب أو إعادة تكوين الأصل الحيوي بعد الحصاد (على سبيل المثال ، تكلفة إعادة زراعة الأشجار بعد الحصاد فى زراعة الغابات). وذلك لأن المعيار الدولي للتقارير المالية ١٣ IFRS "القيمة العادلة" قد لا يمنع إدراج تلك التدفقات النقدية عند حساب القيمة العادلة للأصل الزراعي. وقد تم إلغاء هذه الفقرة من المعيار المصري على الرغم أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) "القيمة العادلة" لا يختلف عن المعيار الدولي المقابل.

لذلك، ينصح المحاسبون المشتغلون في الأنشطة الزراعية مراعاة استبعاد تلك التدفقات النقدية عند حساب القيمة العادلة للأصول الزراعية.

٧/٧ ملخص الفصل

١- تمثل معايير المحاسبة المرشد والمرجع الرئيسي عند أداء العمل المحاسبي لأي منشأة في أي دولة، ومن ثم فهي تمثل أداة للحكم على مدى جودة هذا الأداء.

٢- نظرا لأهمية وحيوية النشاط الزراعي وانتشاره في معظم دول العالم، لذا تم اصدار واعتماد تطبيق معيار محاسبي مصري على غرار المعيار المحاسبي الدولي ذو الصلة وبنفس المسمى عام ٢٠٠٦، وهو المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) بعنوان "الزراعة" والذي يهدف إلى شرح المعالجة المحاسبية وعرض القوائم المالية والإفصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعى.

٣- ينبغي تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) للمحاسبة عن الأصول الحيوية المنتجة، والإنتاج الزراعى عند نقطة الحصاد، والمنح الحكومية، عندما ترتبط تلك البنود بالنشاط الزراعي

٤- لا يمتد تطبيق المعيار إلى_المنتجات الزراعية بعد نقطة الحصاد لأنها بعدها في المخازن فيطبق عليها معيار المخزون رقم (٢)، أو تكون في السوق، معالجة الأراضي الزراعية (لأن هناك معيار خاص بمعالجتها وهو معيار الأصول الثابتة رقم (١٠)، ومعيار الاستثمار العقاري رقم (٣٤)، والأصول غير الملموسة المرتبطة بالنشاط الزراعى (لأن لها معيار خاص بها هو معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة" .

٥- هناك ملامح عامة عامة للنشاط الزراعي تتمثل في القدرة على التغير، والتحكم فى التغير، وإمكانية قياس التغير.

٦- تعترف المنشأة بالأصل الحيوي أو المنتج الزراعى عندما تتوافر الشروط التالية :

أ- السيطرة: أي تتحكم المنشأة فى الأصل كنتيجة لحدث فى الماضى.

ب-يكون من المرجح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة.

ت-يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بشكل يعتمد عليه.

٧- يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي أو اللاحق وفى كل تاريخ ميزانية بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة – فيما عدا عندما يكون القياس بالقيمة العادلة أمراً

مستحيلاً. ففي تلك الحالة يقاس الأصل الحيوي بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك وأية خسائر انخفاض متراكمة في القيمة.

٨- بالنسبة للناتج الزراعى بعد حصاده من أصل بيولوجي للمنشأة الزراعية، فإنه يقاس عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة ناقصاً التكاليف المقدرة عند البيع وقت الحصاد، ويعتبر هذا القياس هو التكلفة عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر مطبق.

٩- إذا وجدت سوق نشطة للأصل الحيوي (ناتج الحصاد) أو المنتج الزراعى، يكون السعر المعلن (المعروض) فى هذه السوق هو مقياس لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل، وإذا كان للمنشأة القدرة على التعامل مع أسواق نشطة مختلفة فتستخدم المنشأة أكثرهم صلة بها.

١٠- في حالة عدم وجود سوق نشطة، تستخدم المنشأة عدة بدائل لتحديد القيمة العادلة وهي أحدث سعر سوق تم التعامل به بشرط أن لا يكون قد تم تغير كبير فى الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ الميزانية، أو أسعار السوق للأصول المشابهة مع تسويتها لتعكس الفروق، أو مقاييس مرجعية مثل قيمة البستان أو القدح (مكيال الحبوب) أو الفدان أو قيمة القطعان بالكيلو من اللحوم .

١١- إن الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولى للأصل الحيوي بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة ومن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة للأصل الحيوي تدرج بالأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأت بها . كذلك قد ينجم عن الاعتراف المبدئي بأصل حيوي مكاسب يعترف بها .

١٢- يتطلب المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) الاعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع كدخل (أي ربح أو خسارة) وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام أو قابلة للتحصيل.

١٣- إذا كانت المنحة المرتبطة بأصل بيولوجي مقاس بالقيمة العدلة بعد خصم تكاليف البيع المقدرة مشروطة بشروط معينة، مثلا أن تكون أحد شروطها أن لا تقوم المنشأة بممارسة نشاط زراعي محدد ضار بالبيئة، فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بالمنحة

الحكومية كدخل (ربح أو خسارة) وذلك فقط عند تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.

١٤- على المنشأة أن تفصح عن الأرباح والخسائر الكلية الناشئة خلال الفترة الجارية الناتجة عن الاعتراف الأولى بالأصول الحيوية والمنتج الزراعى وعن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول الحيوية .

١٥- على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية ***في*** شكل الوصف الكتابى أو الرقمى، إلا أنه يفضل أن تقدمم المنشأة وصفاً رقمياً لكل مجموعة من الأصول الحيوية تميز فيه بين الأصول الحيوية للاستهلاك وتلك التى للتربية أو بين الأصول الحيوية البالغة وغير البالغة حسبما الحال .

١٦- اذا لم يتم الإفصاح عن ذلك فى مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية، على المنشأة أن تصف طبيعة أنشطتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول الحيوية، القياسات غير المالية أو التقديرات للعدد الفعلي، وكل مجموعة من الأصول الحيوية فى نهاية الفترة ،محصول الإنتاج الزراعى خلال الفترة .

١٧- على المنشأة أن تفصح عن القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة عند نقطة الحصاد للمحصول من الإنتاج الزراعى خلال الفترة.

١٨- على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) الأصول الحيوية وقيمتها الدفترية التى عليها قيود والقيمة الدفترية للأصول الحيوية المرهونة كضمان لالتزامات .

و(ب) قيمة الارتباطات لتطوير أو اقتناء أصول حيوية .

و(ج) استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المرتبطة بالنشاط الزراعى .

١٩- على المنشأة أن تفصح عن الآتى المرتبط بالنشاط الزراعى الذى يدخل فى نطاق هذا المعيار:

(أ) طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها فى القوائم المالية .

و(ب) الشروط غير المستوفاة والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح الحكومية .

و(ج) الانخفاض المؤثر المتوقع فى مستوى المنح الحكومية.

٨/٧ أسئلة وتدريبات

السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة لكل مما يلي:

١- أياً مما يلي لم يتناوله المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) الزراعة:

A- المحاسبة عن الأصول البيولوجية.

B- معالجة المحصول الزراعي بعد الحصاد.

C- القياس المبدئي للمحصول الزراعي.

D- لا شيء مما سبق.

٢- يتم قياس الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي باستخدام:

A- التكلفة التاريخية.

B- القيمة القابلة للتحقق.

C- القيمة العادلة.

D- لا شيء مما سبق.

٣- عند وجود عمر طويل أو عملية استحقاق بعد الحصاد، فإن المحاسبة عن هذه المنتجات تكون على أساس:

A- معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) الزراعة.

B- معيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) الزراعة.

C- معيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون.

D- لا شيء مما سبق.

٤- المنشأة التي لديها مزارع نخيل يحتمل حصادها وبيعها بعد ٧ سنوات فالدخل الواجب المحاسبة عنه يكون بالطريقة التالية:

A- لا دخل يجب التقرير عنه حتى الحصاد ثم بيعه بعد ٧ سنوات.

B- يجب قياس الدخل سنوياً باستخدام القيمة العادلة التي اعترف بها وقياس النمو البيولوجي.

C- المزارع يجب تقييمها كل ٥ سنوات والزيادة في القيمة يجب الإفصاح عنها بقائمة الدخل.

D- لا شيء مما سبق.

٥- بشأن اختيار أساس القياس المستخدم لتقييم الأصول البيولوجية:

A- وضع عدة طرق لقياس القيمة العادلة.

B- التوصية باستخدام التكلفة الجارية.

C- التوصية باستخدام التكلفة التاريخية.

D- لا شيء مما سبق.

٦- عندما تكون القيمة العادلة للأصول البيولوجية لا يمكن تحديدها بشكل يعتمد عليه، فالأصل البيولوجي يجب قياسه بـ:

A- التكلفة.

B- التكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك.

C- التكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الانخفاض في القيمة.

D- لا شيء مما سبق.

٧- أياً مما يلي لا يدخل ضمن التكلفة في نقطة بيع المحصول:

A- عمولات السمسرة والموزعين.

B- الضرائب.

C- النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لوصول المحصول للسوق.

D- لا شيء مما سبق.

٨- أي القيم التالية لا يحتمل استخدامها في قياس القيمة العادلة؟:

A- السعر المعروض في السوق.

B- السعر الأحدث في السوق.

C- القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

D- التقييم المستقل الخارجي.

٩- إن الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولى للأصل الحيوي بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة ومن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة للأصل الحيوي يجب أن تدرج ضمن:-

A- بالأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأت بها .

B- احتياطي إعادة التقييم بشكل منفصل.

C- المركز المالي الخاص بالفترة.

D- لا شيء مما سبق.

١٠-عند حصاد المحصول الزراعي يجب المحاسبة عن الحصاد باستخدام معيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون، ولأغراض هذا المعيار فإن التكلفة في تاريخ الحصاد تكون:

A- القيمة العادلة مطروحاً منها التكلفة البيعية المقدرة وقت الحصاد.

B- التكلفة التاريخية للحصاد.

C- القيمة العادلة مطروحاً منها مجمع خسائر انخفاض القيمة.

D- لا شيء مما سبق.

١١-الأراضي ذات العلاقة بالنشاط الزراعي يتم تقييمها بـ:

A- القيمة العادلة.

B- وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

C- بقيمة إعادة البيع منفصلة عن الأصل البيولوجي النامي فوق الأرض.

D- لا شيء مما سبق.

١٢- منحة حكومية غير مشروطة متصلة بأصل بيولوجي قيست من قبل بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة وقت البيع يجب الاعتراف بها:

A- كدخل عندما تصير المنحة قابلة للتحصيل أو التسليم.

B- كحساب مدين مؤجل عندما تصير المنحة قابلة للتحصيل أو التسليم.

C- كحساب مدين مؤجل عند اعتماد المنحة.

D- لا شيء مما سبق.

١٣- إذا كانت منحة حكومية مشروطة ببعض الأحداث، حينئذ فالمنحة يجب الاعتراف بها:

A- تدخل عندما تستوفي الشروط الملحقة بها.

B- تدخل عند اعتماد المنحة.

C- كحساب مدين مؤجل لحين استيفاء الشروط المرتبطة بها.

D- لا شيء مما سبق.

١٤- في حالة وجود دورة زراعية لأكثر من عام، فإن المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) يشجع إفصاحاً منفصلاً عن:

A- التغير المادي فقط.

B- التغير في السعر فقط.

C- التغير في القيمة الإجمالية.

D- التغير المادي والتغير في السعر.

١٥- أي من المعلومات التالية يجب الإفصاح عنها وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) الزراعة:

A- الإفصاح المنفصل عن الربح أو الخسارة المرتبطة بالأصول البيولوجية.

B- الربح أو الخسارة المجمعة الناشئة عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي والتغير في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة وقت البيع.

C- الربح أو الخسارة المجمعة الناشئة عند الاعتراف بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي والتغير في القيمة العادلة .

D- لا شيء مما سبق.

السؤال الثاني: حالات عملية:

حالة رقم (١):

تعمل إحدى المنشآت الزراعية في مجال النشاط الزراعي والحيواني، وفي عام ٢٠١٩ أمكن استخلاص البيانات التالية عنها: (القيم بالألف جنيه):

التاريخ	بيان	النشاط الزراعي	النشاط الحيواني
٢٠١٩/١٢/٣١	قيمة الأصول البيولوجية	٢٢٠	١٣٠
خلال عام ٢٠١٩	تغيرات القيمة العادلة نتيجة النمو وتقلبات الأسعار	٧٥	٢٢
نهاية عام ٢٠١٩	الانخفاض في القيمة العادلة نتيجة الحصاد والبيع	٢٥	١٢

المطلوب:

٣- بيان القيم الدفترية التي تظهر بها البيانات السابقة بقائمة المركز المالي في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

٤- بيان القيم الدفترية التي تظهر بها البيانات السابقة بقائمة الدخل عن العام المنتهي في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

حالة رقم (٢):

بلغت التكلفة الفعلية لمحصول الإنتاج الزراعي عند الحصاد ٨٠٠٠٠ جنيه، والتكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه ٥٠٠٠ جنيه وقدرت قيمته العادلة ١٠٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد قيمة المحصول الزراعي الواجب الاعتراف بها عند القياس الأولي وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥)، وبيان المعالجة المحاسبية اللازمة.

حالة رقم (٣)

في ٢٠٢٠/١٠/١ قامت منشأة "الخيرات الزراعية" بحصاد محصول القمح، حيث بلغت كمية المحصول ٥٥ طن، بتكلفة فعلية ٤٠٠٠ج/طن ، وقدرت التكاليف اللازمة لبيع الطن الواحد ٢٠٠٠ج، بينما قدرت تكاليف نقل الطن الواحد ٥٠٠ج، وعمولة السمسار ١٠٠ج/ طن، ورسوم لدخول الطن الواحد إلى الصوامع الحكومية عند البيع ١٠٠ج. في حين قدرت القيمة العادلة للطن الواحد مبلغ ١٠٠٠٠ج.

المطلوب : تحديد قيمة محصول الإنتاج الزراعي (القمح) الواجب ظهورها بالدفاتر، وبيان المعالجة المحاسبية.

حالة رقم (٤) :

في ٢٠٢٠/١٢/٢٥ بلغت تكلفة الإنتاج الزراعي عند الحصاد لإحدى المنشآت الزراعية ٥٠٠٠ جنيه للطن، والتكاليف المقدرة لبيع وتسويق الطن الواحد ١٠٠٠ جنيه، وبلغت كمية المحصول المحصودة ٣٣ طن، ولم تتمكن المنشأة من تحديد القيمة العادلة المقدرة للمحصول بشكل دقيق، لكن بناء على معلومات توافرت عن أسواق المحصول في فترات مختلفة كانت أسعارها كما يلي:

٥٠٠٠جنيه / للطن من نفس المحصول في ٢٠٢٠/٣/١

٥٥٠٠جنيه / للطن من نفس المحصول في ٢٠٢٠/٥/١

٤٨٠٠جنيه / للطن من نفس المحصول في ٢٠٢٠/٧/١

٥٦٠٠جنيه / للطن من نفس المحصول في ٢٠٢٠/٨/١

٥٢٠٠جنيه / للطن من نفس المحصول في ٢٠٢٠/٩/٢٥

المطلوب: تحديد قيمة المحصول الزراعي عند القياس الأولي وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥).

حالة رقم (٥)

لدى إحدى المنشآت الزراعية أراض زراعية مزروعة حدائق، وقدرت قيمة الأرض بما عليها من حدائق بمبلغ ١٥ مليون جنيه، فإذا علمت أن قيمة الحدائق وحدها تبلغ ٥ مليون جنيه.

المطلوب: بيان كيفية تصنيف الأرض الزراعية بما عليها من حدائق.

حالة رقم (٦):

قطيع مكون من خمس حيوانات عمرها خمس سنوات تم شرائه في أول يناير ٢٠١٦ وفي أول يوليو ٢٠١٦ تم شراء حيوان عمره ٤ سنوات، والقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة للبيع عند وقت البيع كما يلي:

حيوان عمره ٤ سنوات في ٢٠١٦/١/١ ١٥٠٠٠ج

حيوان عمره أربع سنوات ونصف في ٢٠١٦/٧/١ ٢٠٠٠٠ج

حيوان عمره خمس سنوات في ٢٠١٦/١٢/٣١ ٣٠٠٠٠ج

المطلوب: حساب التغير في القيمة العادلة للقطيع، وكيفية الإفصاح عما ورد بالحالة السابقة وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) الخاص بالزراعة.

حالة رقم (٧):

إعادة إحدى المنشآت الزراعية تصنيف بعض الأصول كأصول بيولوجية آخذة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥)، وقدرت قيمة الأصول القائمة بمبلغ ١٠مليون جنيه تشمل ما يلي:-

- ٤ مليون جنيه أشجار قائمة.
- ٤ مليون جنيه الأرض تحت الأشجار.
- ٢ مليون جنيه طرق في المزرعة.

المطلوب: بيان كيفية تصنيف الأصول السابقة بالقوائم المالية.

حالة رقم (٨):

بلغت تكلفة زراعة فدان تفاح ٢٠٠٠٠ جنيه مصرى فى سنة ٢٠٢٠، وفى نهاية عام ٢٠٢٠ تبين التالي:

١- أصيبت أشجار التفاح بمرض – لذلك لا توجد سوق نشطة ويتوقع مرور شهور لتحديد أى من الاشجار ستظل مريضة وأى منها ستكون سليمة.

٢- فدان التفاح منذ ١٠ أشهر ٢٥٠٠٠ جنيه .

٣- سعر الفدان فى المنطقة٣٨٠٠٠ جنيه.

٤- وردت معلومات من وزارة الزراعة بأن متوسط سعر فدان الموالح ٣٥٠٠٠ جنيه .

المطلوب : ماهو التقييم الصحيح للفدان.

المراجـــع

١- الكتب

- سميه أمين، وآخرون، ٢٠١٨، "المحاسبة المتوسطة- الجزء الأول"، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- فائزة ابراهيم الغبان، ثائر صبري الغبان، ٢٠١٩، "النظم المحاسبية المتخصصة (الزراعة- الفندقة- النفط الخام)"، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، جامعة بغداد.
- طه الطاهر ابراهيم، وآخرون،٢٠٠١، "تصميم النظم المحاسبية، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، جامعة القاهرة.
- منصور حامد محمود، مجدي جمال عبد القادر، عبدالله عبد السلام أحمد، أحمد محمد أبوطالب، ٢٠١٨، "أصول المحاسبة المالية في المشروع التجاري الفردي"، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

٢- الرسائل

- إيمان عباس حلمي ، ٢٠١١، "التحليل النفعي لمشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية في منشآت الأعمال-دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

٣- أخـري

- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، " المحاسبة المالية"، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية.
- وزارة الاستثمار والتعاون الدولي، ٢٠١٧، معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم ٣٥ "الزراعة".