

المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وايراداتها في المنشآت الزراعية

سنان زهير محمد جميل
مدرس مساعد- قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد- جامعة الموصل
Sinanmalaali_Z@yahoo.com

المستخلص

لقد ازدادت أهمية نشاط المنشآت الزراعية خلال السنوات الماضية من اجل توفير متطلبات البشرية من الانتاج الحيواني والزراعي والتي تمثل اهمية قصوى من اجل استمرار حياة الانسان وسد احتياجاته الأساسية من الغذاء .
ولكي يتم تحديد صافي نتيجة نشاط المنشأة الزراعية ككل من ربح او خسارة يجب تحديد صافي نتيجة كل نشاط فرعي بشكل موضوعي ودقيق ، كذلك يجب تحديد المركز المالي للمنشأة الزراعية في نهاية الفترة المالية من خلال التحديد الدقيق والموضوعي لاصول وخصوم المنشأة في ذلك التاريخ .
ونظراً للمشاكل العديدة التي ترتبط بالنشاط الزراعي لذلك يحاول البحث التطرق لاحدى هذه المشاكل وي طرح تساؤلا حول أي من الطرق المحاسبية التي تعالج تكاليف وايرادات المنتجات العرضية بحيث تكون متوافقة مع الاصول والمبادئ المحاسبية المقبولة قيو لا عاما .
ومن هنا تم بناء هيكلة البحث من خلال عرض طرق معالجة تكاليف وايرادات المنتجات العرضية واختبار ايهما اصح وأسلم وتأثير كل طريقة على صافي نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة الزراعية .

The Countenance Treatment of the Costs and By-Products Incomes in the Agricultural Institutions

Sinan Z. Jamil
Assistant Lecturer
Dept. of Accountancy

ABSTRACT

The importance of the activities of the agricultural installations has increased during the last years, in order to provide with important animal and agricultural products to meet the basic human requirements make the life continue.

In order to specify the total final result of the agricultural installation activity in term of loss and profit, each final result of the sub-activity should be specified accurately and subjectively. The financial position of the agricultural installation in the end of the financial period should be defined by accurate and subjective definition of the assets and components

of the installation in that date. Due to several problems that are related to the agricultural activity, the research attempts to approach one of these problems by questions on the countenance method that tackle the costs and the revenues of the by - products and are most correspondent with the accepted accountancy principles and origins in general.

Thus; the structure of research was set up through the presentation of the methods of tackling the costs and revenues of the by - products and testing the best one as well as the impact of each method on the final result of the activity and the financial position of the agricultural installation.

المقدمة

تعد الزراعة الدعامة الأولى لوجود الحياة فمن الارض ينبت الزرع وعلى الزرع والماء يعيش الانسان، وتعد منتجاتها أساس ديمومة الحياة البشرية ، من هنا جاء اهتمام الدول بها لأنها مسؤولة الدولة لضمان الامن الغذائي للمجتمع الذي يمثل احد الاركان الأساسية للاستقلال السياسي للبلد فالزراعة تمثل احد المكونات الأساسية لبنيان الاقتصاد الوطني فهي مصدر غذاء لأفراد المجتمع الذي ينمو وتزايد اعداده باستمرار مقابل ثبات الرقعة الجغرافية للبلد كما انها أحد منابع الأساسية التي تمد الصناعة بما تحتاجه من الخدمات الزراعية .

إن خصوصية النشاط الزراعي بفرعيه الحيواني والنباتي قد أدى الى ظهور مشاكل تتطلب من المحاسب التصدي لها ومعالجتها معالجة تتفق مع الاصول والقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً او تلك التي مازالت قيد الجدل ويأتي ذلك من خلال امكانات المحاسب المتولدة ومن خلال خبرته السابقة او من اعداده العلمي وتحصيله الدراسي، وإذا لم يتوفر له ذلك فإنه يتصل بالجمعيات العلمية والمهنية واساتذة الجامعات لغرض توضيح ابعاد المشكلة والمطالبة بدراستها وتعميم الحلول وأهم تلك المشاكل تتمثل في موسمية الانتاج الزراعي واختلاف السنة المالية عن السنة أو الدورة الزراعية وتأثر الانتاج بالظروف الطبيعية ومشكلة الخدمات المشتركة ومشكلة الفصل بين المنتجات الرئيسة والمنتجات العرضية وكيفية معالجة نفقاتها وايراداتها محاسبياً ومشكلة تقييم الموجودات في نهاية السنة وكيفية معالجة الاهلاكات وعمليات النمو والتكاثر التي تحصل في هذه الموجودات .

مشكلة البحث

يمكن حصر مشكلة البحث بالاتي :

1. كيفية التفرقة بين المنتجات العرضية والمنتجات المشتركة والرئيسة في المنسآت الزراعية .
2. وجود اتجاهين مختلفين في المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية في الوحدات الزراعية والتأثير الكبير لكل معالجة محاسبية على ميزانية المزرعة وعلى صافي نتيجة النشاط لها.

أهمية البحث

إن أي موضوع يعالج بعض مشاكل القطاع الزراعي في القطر تكون له أهمية كبيرة تنبع من الدور الأساس والتميز الذي يراود لهذا القطاع ان يلعبه على الصعيد السياسي والاقتصادي والاجتماعي .

هدف البحث

يهدف البحث الى توضيح مفهوم المنتجات العرضية في المنشآت الزراعية وطرق معالجتها محاسبيا واختبار وتقييم وتأثير كل طريقة على صافي نتيجة النشاط وعلى المركز المالي للمزرعة واختيار افضل الطرق وأكثرها موضوعية بما يتطابق مع المبادئ والفروض المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

فرضية البحث

يمكن للبحث ان يتبنى فرضية أساسية مفادها :
ان اعتماد أفضل الطرق للمعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية في المنشآت الزراعية سيساعد في قياس نتيجة النشاط بشكل موضوعي ودقيق وسيؤدي الى اظهار المركز المالي للمزرعة بشكل افضل وادق .

منهج البحث

يقوم البحث على المنهج الوصفي ويعتمد الباحث على اسلوب الدراسة النظرية، اذ يتضمن الفحص النظري للمنتجات العرضية في المنشآت الزراعية، وقد استمد مادته في هذا الجانب من المصادر المختلفة التي تناولته، وذلك سيرا مع هدف البحث معتمداً في هذا الصدد على المراجع العربية من الرسائل العلمية والكتب .

أولاً : طبيعة نشاط المنشآت الزراعية وخصائصه

1-1 مفهوم النشاط الزراعي وانواعه

يهتم النشاط الزراعي باستغلال مساحة من الارض بطريقة تحقق اكبر عائد ممكن، ونظراً لاختلاف طبيعة الارض الزراعية من حيث نوع التربة ودرجة خصوبتها وطريقة ربيها والمناخ السائد في المنطقة فإن الانتاج الزراعي سيكون متعدد الأنواع اعتماداً على تلك العوامل.

مفهوم الزراعة

تعرف الزراعة بأنها "عملية استغلال وفلاحة الارض لانتاج المحاصيل النباتية كالقمح والارز وخلافها، وكما تعرف بمعناها الواسع الذي لا يقف عند مجرد بذر البذور وفلاحة الارض وربها وجني المحصول وبيعه، اذ إنه غالباً ما يلحق بالزراعة اعمال وأنشطة اخرى كثيرة قد تكون تابعة او مكملة لها كأعمال تربية المواشي ونتاج منتجات الالبان وتربية الطيور والدواجن وأعمال التشجير وغيرها من الانشطة التي لها منافع اقتصادية" (الهامي، 1978، 637) .

مما تقدم يمكن وصف النشاط الزراعي بأنه عبارة عن استغلال الارض الزراعية عن طريق فلاحتها لإنتاج المحاصيل وزراعة الاشجار، ويلحق بالزراعة أعمال أخرى تعد بمثابة التابع لها كتربية المواشي وإنتاج منتجات الألبان والدواجن وتربية النحل .

وإستنادا الى ماتقدم فإنه يمكن تقسيم النشاط الزراعي، الى ثلاثة أنشطة (الدباغ، 2000 ، 3) وهي كالاتي: 1. نشاط نباتي ، 2. نشاط حيواني ، 3. نشاط الصناعات الغذائية.

وفيما يأتي توضيح لكل نوع من انواع الانشطة الزراعية السابقة :

أ. النشاط النباتي

يتمثل هذا النشاط في المشروعات الزراعية بإستصلاح الاراضي الزراعية وحرثها وفلاحتها وزراعتها للحصول على المنتجات الزراعية لغرض تسويقها وبيعها والمميز لهذا النشاط أنه يتعامل مع مجموعة من العوامل الطبيعية التي يكون لها تأثير مباشر مثل التربة والعوامل الجوية هذا فضلاً عن منوعات العمل البشري والمستلزمات السلعية من الآلات والعدد والاسمدة والبذور وغير ذلك .

"وفي هذا النشاط لا توجد معادلة فنية ثابتة يخرج بمقتضاها المنتج طبقاً للمواصفات والكميات المطلوبة بل انه وإن كانت الفنون الزراعية معروفة ومدروسة ومقررة الا أن درجة خصوبة التربة وصلاحيه الاحوال الجوية وجودة البذور والاسمدة وغير ذلك من العوامل الحيوية التي تتداخل بالتاكيد في كمية الناتج وجودته، ومن ثم تكلفته" . (بلبع ، 1985، 214)

ويشمل النشاط النباتي الأنواع الآتية من المحاصيل والمنتجات (بباوي ومحمود، 1975، 216-217):

1. المحاصيل الحقلية وتكون على نوعين من المحاصيل النباتية كالقمح والشعير والذرة والارز .

أما النوع الثاني فهو الخضراوات مثل الطماطة والفاصوليا وغيرها من الخضراوات المعروفة .

ومن الجدير بالذكر أن هذه المحاصيل بنوعها لايمكن عدها اصولاً ثابتة بالنسبة للمزرعة، وذلك لان دورة حياتها او دورة بقائها في الحقل لايتجاوز السنة، فبعض هذه المحاصيل يكون عمره اشهر معدودة لا يتجاوز الاربعة اشهر والبيعض الاخر ثمانية او تسعة اشهر وفي كل الاحوال لايتجاوز السنة لذلك تعد هذه المحاصيل من الاصول المتداولة بالنسبة للمزرعة.

2. منتجات البساتين وحدائق الفاكهة :

وهذه المنتجات تختلف عن النوع الاول من المحاصيل، اذ إن المميز لهذه المنتجات هو أنها تبقى لأكثر من سنة واحدة في المزرعة قبل أن تثمر وهي تحتاج الى رأس مال ثابت كبير بل وان أغلبها يستغرق أكثر من ثلاث سنوات مثل الرمان والبرتقال والتمور والعنب وغيرها، وهذا النوع من الاشجار يعد من الاصول الثابتة للمزرعة، وذلك لان هذه الاشجار تستغرق فترة طويلة من الزمن لكي تصبح قادرة على الاثمار، وهي تمر بثلاث مراحل الأولى هي مرحلة الانشاء او التكوين

والمرحلة الثانية هي مرحلة الانتاج والاثمار والمرحلة الثالثة مرحلة التدهور او الاضمحلال (العليوي، 1997، 20)، وسيتم التطرق لهذا الموضوع بشكل تفصيلي لاحقاً في هذا البحث .

ب. النشاط الحيواني

ويتمثل هذا النشاط في تربية الحيوانات من أنواع المواشي والدواجن والاسماك وغيرها تمهيدا لبيعها والاستفادة من الارباح المتحققة منها كذلك يشمل تربية النحل وبعض انواع الحشرات الاقتصادية. ومن الملاحظ على هذا النشاط انه يتعامل مع كائنات حية تختلف عن المحاصيل الحقلية والمنتجات الزراعية الأخرى، اذ إن لكل نوع من هذه الكائنات الحية لها خصائصها المميزة عن الأنواع الأخرى.

ت. نشاط الصناعات الغذائية

ويعتبر هذا النشاط ليس رئيسا حسب، وانما ثانويا حيث تتميز هذه الصناعات باعتمادها أساساً على انتاج النشاط الزراعي وعلى انتاج النشاط الحيواني مثل تحويل الحليب الى منتجات الألبان كالجبن والقشطة ... الخ .

1- 2 خصائص النشاط الزراعي

يتميز النشاط الزراعي بخصائص تميزه عن باقي الانشطة الصناعية والخدمية وفيما يأتي أهم هذه الخصائص : (زكي، 1997، 13)

1. ارتفاع نسبة الاصول الثابتة في الانشطة الزراعية

تتأثر الانشطة الزراعية بارتفاع نسبة الاصول الثابتة بها والتي قد تصل الى 75% من رأس المال المستثمر، وتتمثل هذه الاصول في الاراضي والمباني (حظائر، ومخازن، ومحطات تفرغ، وعنابر تربية)، والالات والمعدات الزراعية، كما تتمثل الاصول الثابتة في اصول ثابتة حية كالماشية والاعنام والدواجن المقتناة لغرض استخدامها وليس لغرض البيع، ويترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشآت الزراعية وإنخفاض نسبة التكاليف المتغيرة، وهذا بدوره يستلزم ان يتجه المزارع الى انشطته زراعية متعددة والقيام بأنشطة زراعية اضافية لن تحمل المزارع بتكاليف كبيرة نظرا لانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة (عطية وعبدربه، 2000، 98) .

2. الفارق الزمني بين العملية الانتاجية والانتاج ذاته

إن فترة الانتظار في الزراعة بين بدء التشغيل لعوامل الانتاج وبين الحصول على الانتاج طويلة، فالقمح مثلا لا يثمر قبل اربعة اشهر والقطن قبل تسعة اشهر والذرة لا قبل ثلاثة اشهر أي أن دورة الإنتاج الزراعي طويلة وذلك بسبب موسمية الانتاج الزراعي بعكس الانتاج الصناعي الذي تكون دورته قصيرة لانها خاضعة لسيطرة الانسان، اذ يقوم صاحب المعمل بآنتاج سلعة لسوق حاضرة اجابة لطلبات يتلقاها وعندما نقل الطلبات يحد من إنتاجه واذا اضطرته الحالة يتوقف عن العمل او يغلق مصنعه، ولكن المزارع في الزراعة لا يلبى الطلبات التي يتلقاها أي انه لا ينتج لسوق حاضرة بل لسوق مستقبلية وهو لا يعلم كيف ستكون حالة العرض والطلب أو

الأسعار عند نزوح محصوله وإذا أراد أن يتوقف عن الانتاج فسيكون ذلك ليس سهلاً، فليس من السهولة ايقاف انتاج حقل للفواكه او حضيرة للحيوان بمثل السهولة في ايقاف انتاج معمل من المعامل. (الدباغ ، 2000، 17)

3. تأثير الانشطة الزراعية بالعوامل الطبيعية

ان العوامل الطبيعية كالظروف المناخية (الحرارة، الرطوبة، الامطار) والعوامل الوبائية (كالاصابة بالآفات والامراض الحشرية والفطرية) لها تأثير كبير على الانشطة الزراعية سواء كانت أنشطة انتاج حيواني أو أنشطة انتاج زراعي، ومن الصعوبة التنبؤ بهذه العوامل كذلك من الصعوبة التحكم بها وهذا ما يؤثر تأثيراً كبيراً على تقدير كميات الانتاج للفترة القادمة للمزرعة مما يؤثر على قرارات ادارة المزرعة .

4. تأثير الانشطة الزراعية بالعوامل الموسمية

مامن شك ان الانشطة الزراعية تتأثر بالعوامل الموسمية كالشتاء والربيع والصيف والخريف، اذ يكون لكل نوع من الزراعات موسم يزدهر فيه إلا ان الطلب على المنتجات الزراعية يكون مستمراً طوال العام .

5. ارتباط النشاط الزراعي بالمعيشة الريفية

تعد المزرعة الفردية وحدة انتاجية، ويعتمد المزارع في كثير من الأعمال الزراعية على افراد اسرته بوصفهم مصدراً لعنصر العمل الانساني كما أنه يستغل ما يمتلكه من مواشي في انجاز الاعمال الزراعية التي تستلزم ذلك، ومن جانب آخر يقوم المزارع بإستهلاك جزء من منتجات المزرعة في سد حاجاته المعيشية هو وأفراد اسرته وبعض العاملين لديه كما يقوم بتغذية ماله من دواب ومواشي ودواجن (يستخدمها لخدمته الشخصية) بجزء من المنتجات الزراعية (قنديل، 1987، 11)

ثانياً- البساتين وحدائق الفاكهة

ونظراً للعلاقة المباشرة بين موضوع البحث والبساتين وحدائق الفاكهة سيتم التطرق لهذا الموضوع بشكل مفصل .

تمر البساتين بثلاثة ادوار وهي: (ضيف، 110، 1974)

1. دور الإنشاء والتكوين
2. دور الاثمار والإنتاج
3. دور التدهور والاضمحلال

1. دور الإنشاء والتكوين (ضيف، 1974، 110)

يبدأ هذا الدور منذ حراثة وتهيئة التربة للزراعة وغرس الفسائل والشتلات ويستغرق هذا الدور الذي تمر به البستان عدة سنوات وحسب نوع الشجرة وينتهي هذا الدور بمجرد بدء البستان بالاثمار بشكل اقتصادي وتجاري وتكون المصاريف التي تتحملها البستان في هذا الدور كثيرة وكبيرة وتكون لعدة سنوات وطوال فترة

الإنشاء والتكوين يفتح حساب خاص في هذا الدور هو ح/البستان، ويكون هذا الحساب مدينا بالمصاريف كافة التي تحدث في هذه المرحلة منذ بدء العملية الزراعية ولحين بدء البستان بالاثمار بشكل تجاري ومن النفقات التي تظهر في الجانب المدين من هذا الحساب هي :

1. رصيد أول المدة (بالكلفة) .
2. مصاريف التخطيط والتسوية والحراثة .
3. مصاريف السماد .
4. مصاريف الري والسقي .
5. مصاريف التطعيم .
6. مصاريف التبخير ومقاومة الافات .
7. ايجار أرض البستان .
8. رواتب الخبراء الزراعيين .
9. مصاريف غرس الفسائل .
10. أية مصاريف أخرى لحين بدء البستان بالانتاج بشكل تجاري .

أما الجانب الدائن من هذا الحساب فيتضمن الآتي :

1. الاستهلاك (إذا كانت الطريقة المتبعة في تسجيل قسط استهلاك البستان هي الطريقة المباشرة فقط وإذا كانت البستان تمر بدور الاثمار والانتاج)
 2. رصيد آخر المدة ويمثل الفرق بين مجموع الجانب المدين والجانب الدائن .
- ويظهر رصيد آخر المدة لحساب البستان في الميزانية العمومية في جانب الموجودات في هذا الدور (دور الإنشاء والتكوين) تحت اسم ح/ بساتين تحت الإنشاء أو قيد التكوين .
- ومن الجدير بالذكر أن مجموع الجانب المدين من هذا الحساب سيكون دائماً أكبر من مجموع الجانب الدائن، وذلك لأن هذا الحساب يعد أصلاً ثابتاً .

2. دور الاثمار والانتاج (زكي، 1997، 258-259)

يبدأ هذا الدور عندما تبدأ البستان بالاثمار بشكل اقتصادي (تجاري) وعندما يبدأ هذا الدور فإن دور الإنشاء والتكوين يعد قد انتهى وبهذه الحالة فإن حساب البستان يبقى مفتوحاً ويترك جانبا ليفتح حساب جديد هو حساب مصروفات وإيرادات البستان لكي يقفل في الجانب المدين من هذا الحساب المصاريف كافة التي تتعلق بالبستان والتي تنفق عندما تكون في دور الاثمار والانتاج أي تعد بهذه الحالة مصاريف إيرادية على عكس المصاريف في الدور الأول التي تعد مصاريف رأسمالية تقفل في الجانب المدين من حساب البستان بوصفه أصلاً ثابتاً .

أما المصاريف التي تقفل في الجانب المدين من هذا الحساب (ح/ مصروفات

وإيرادات البستان) فهي الآتي :

1. مصاريف التنظيف وحراثة الارض .
2. تكاليف العمل بأنواعه .
3. تكاليف السقي والري .

4. تكاليف مكافحة .
 5. ايجار أرض البستان .
 6. تكاليف جني الثمار .
 7. تكاليف تسويقية مثل (مصارييف بيع وتوزيع ألخ) .
 10. رواتب الخبراء الزراعيين .
 11. تكاليف التسميد .
 12. أية تكاليف أخرى .
- أما الجانب الدائن من هذا الحساب فيقفل فيه إيراد مبيعات ثمار اشجار البستان

وإذا كان مجموع الجانب الدائن اكبر من مجموع الجانب المدين فالنتيجة هي مجمل ربح يظهر في الجانب المدين، أما إذا كان مجموع الجانب المدين اكبر من مجموع الجانب الدائن فالنتيجة هي مجمل خسارة يظهر في الجانب الدائن .
وسواء كان نتيجة الحساب المذكور انفاً مجمل ربح او مجمل خسارة فان هذه النتيجة تقفل في ح/ أ.خ البستان الذي يختلف عن ح/ مصروفات وايرادات البستان .
ويلاحظ على ح/ مصروفات وايرادات البستان أن معظم تكاليف الجانب المدين هي نفسها التكاليف التي ظهرت في الجانب المدين من ح/ البستان (في دور الانشاء والتكوين) باستثناء بعض الفقرات مثل رصيد اول المدة وتكاليف غرس الشتلات والاستهلاك الخ .

وفي هذا المجال يطرح السؤال الاتي :
في أي حساب تقفل النفقات المذكورة آنفاً أي المتشابهة في كلا الحسابين السابقين هل في ح/ البستان أم في ح/ مصروفات وايرادات البستان؟
والجواب على هذا السؤال هو الاتي :
لو كانت البستان تمر في دور الانشاء والتكوين فإن جميع النفقات تقفل في الجانب المدين من ح/ البستان بوصفها مصارييف رأسمالية .
أما لو كانت البستان تمر في دور الاثمار والانتاج فإن هذه المصارييف تقفل في ح/ مصروفات وايرادات البستان في الجانب المدين منه باعتبارها نفقات ايرادية أي ان هذه المصارييف او النفقات تعتمد على الدور الذي تمر به البستان .

3. دور التدهور والاضمحلال

ينتهي دور الاثمار والانتاج عندما تكون انتاجية البستان قد إنخفضت وأصبحت غير اقتصادية ليبدأ الدور الاخير وهو دور التدهور والاضمحلال وتصبح لدينا مشكلة حول متى يتم احتساب مصروف الاستهلاك؟ هل يحسب ابتداءً من دور الاثمار والانتاج ام يحسب فقط في دور التدهور والاضمحلال؟

وفي هذا المجال هناك اتجاهان : (ضيف، 115، 1974)

الاول: يؤكد على فكرة اقتصار احتساب الاستهلاك في مرحلة التدهور والاضمحلال لكونها مرحلة تنقص فيها انتاجية البستان لذلك ووفقاً لهذا الاتجاه فإن مصروف الاستهلاك سيقفل في الجانب المدين من ح/ مصروفات وايرادات

البستان في السنوات الاخيرة فقط من عمر البستان التي هي سنوات التدهور والاضمحلال .

الثاني: يؤكد على فكرة احتساب الاستهلاك ابتداء من فترة الاثمار والانتاج دون اقتصار احتسابه على فترة التدهور والاضمحلال. ويؤيد الباحث الاتجاه الثاني اذ يستحسن احتساب الاستهلاك منذ بدء دور الاثمار والانتاج ومرورا بدور التدهور والاضمحلال وذلك لان دور الاثمار والانتاج تكون فيه الايرادات كبيرة مقارنة مع الدور الاخير الذي تقل انتاجية البستان عملاً بمبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات بوصفه أحد المبادئ المحاسبية فضلاً عن الاسباب الاتية (زكي، 1997، 260)

أ. قد تهلك البستان نتيجة لاحد العوامل القاهرة .

ب. تداخل دوري الاثمار والاضمحلال مع بعضهما مما يصعب معه التفرقة بينهما.
ت. قد تكون فترة الاستهلاك قصيرة بحيث لا يمكن خلالها استهلاك رصيد الاصل الثابت (البستان)، او تكون نسبة الاستهلاك مرتفعة لذلك يستحسن توزيع عبء الاستهلاك على سنوات الحياة الانتاجية للبستان، ويعد عنصر الاستهلاك من عناصر تكلفة الاثمار في فترتي النمو والاضمحلال وبذلك يظهر مصروف الاستهلاك في دوري الاثمار والاضمحلال دون دور الانشاء والتكوين .
ويؤيد الباحث الاتجاه الثاني في احتساب مصروف الاستهلاك وذلك للاسباب السالفة الذكر .

ثالثاً - مفهوم المنتجات العرضية وخصائصها

- المنتجات العرضية والمنتجات المشتركة

إن القارئ للادبيات المحاسبية يلاحظ أن هناك فرقاً بين كل من المنتجات العرضية (الثانوية) والمنتجات المشتركة على الرغم من ان هناك بعض المحاسبين من لا يميز بين هذين النوعين من المنتجات .

إن المنتجات العرضية أو كما تسمى الثانوية او الجانبية هي المنتجات التي تنتج عرضياً، أو بمعنى اصح هي المنتجات التي تنتج بجانب المنتجات الرئيسية فهناك اذن منتج رئيس كامل المقومات ، أما المنتج العرضي (الجانبية) فيكون ملاصقاً للمنتج الرئيس وليس هو الهدف الرئيس من انشاء المشروع (المقصد، 1998، 181) .

كذلك يمكن تعريفها بأنها المنتجات التي تنتج عن مراحل انتاج مشتركة الا أنها تكون ذات قيمة بيعية ضئيلة بالمقارنة بالمنتج او المنتجات الرئيسية والامثلة على المنتجات العرضية كثيرة كالفار والكيروسين في الصناعات البترولية (هورنكرن، 1986، 614) اما المنتجات المشتركة فيمكن تعريفها بأنها المنتجات التي يتم البدء أنتاجها وفي مرحلة لاحقة يتم الفصل بين نوعين أو أكثر من المنتجات ذات الخصائص الفريدة (المقصد، 1998، 181) وفي الزراعة مثلاً انتاج التين بوصفه علفاً حيوانياً يعد منتجاً ثانوياً الى جانب محصولي القمح والشعير .

وتعرف ايضا بأنها تلك المنتجات التي تنتج عن عملية او مجموعة من العمليات الصناعية من مدخلات او استخدامات ولا يمكن تمييزها قبل هذه العملية ولا يمكن تجاهل أي منها في الوقت نفسه ذلك لان كل منها له قيمة اقتصادية وإن اختلفت الاهمية النسبية فقد يصبح احد هذه المنتجات التي كانت متصلة اكثر أهمية من غيره من باقي المنتجات بعد نقطة أهميتها ويطلق عليها في هذه الحالة المنتجات المشتركة (زيبات، 1985، 244)

خصائص المنتجات المشتركة والمنتجات العرضية (المقصيد، 1998، 181)

1. خصائص المنتجات المشتركة .

أن من أهم خصائص المنتجات المشتركة الآتي :

أ. المنتجات المشتركة لها قيمة مادية عالية نسبياً .
 ب. لا يمكن الفصل بين المنتجات المشتركة في المراحل الأولى الى أن تصل الى ما يسمى بنقطة الانفصال . وعندها يمكن الفصل بين كل منتج وآخر مثل صناعة البترول فلا يمكن بيع الغاز او البنزين او الكبريت الى ان يتم ادخال البترول الخام في العديد من مراحل التصفية لعزل كل مادة على حدة ثم بيعها بوصفها منتجات نهائية .

2. خصائص المنتجات العرضية

أما المنتجات العرضية فلها قيمة مادية متدنية نسبياً إذا ما قورنت بالمنتجات المشتركة (الرئيسية)، وذلك بعد الوصول الى نقطة الانفصال وغالباً ما يتم بيعها كما هي .

الفرق بين المنتجات المشتركة والمنتجات العرضية

عندما يمكننا الحصول على منتجين أو أكثر من المنتجات بأستخدام نوع واحد من المواد الاولية فإن هذه المنتجات يطلق عليها اصطلاح المنتجات المشتركة، وبالمثل يمكن ان نطلق الاصطلاح نفسه على المنتجات المتعددة التي نحصل عليها في نهاية مرحلة انتاجية واحدة أو أكثر من مرحلة انتاجية واحدة وفي بعض الاحيان يحتاج الأمر الى استخدام اكثر من نوع من المواد الاولية للحصول على المنتجات وبهذه الحالة يطلق على هذه المنتجات اصطلاحان هما المنتجات الرئيسية والمنتجات العرضية ويتوقف تقسيم المنتجات الى منتجات رئيسية ومنتجات عرضية على اهداف الادارة وسياساتها (شحاتة وآخرون، 1985، 153) ومن الجدير بالذكر ان بعض المحاسبين من يميز بين المنتجات المشتركة والعرضية بالاستناد الى كمية وقيمة كل من هذه المنتجات اذ يمكن التمييز بين هذان النوعين من المنتجات (المشتركة والعرضية)، ويتم ذلك في ضوء الاهمية النسبية لكمية وقيمة كل واحد من هذه المنتجات، ففي حين يكون المنتج الرئيس هدف العملية الانتاجية فإن المنتج الفرعي ينتج عرضاً، بمعنى انه ليس مستهدفاً بحد ذاته، والقاعدة المعمول بها في هذا المجال تقضي بأن المنتج الذي تقل قيمته عن 10% من القيمة الاجمالية لمجموع المنتجات المشتركة يعد منتجاً عرضياً (الراشد، 1986، 244)

رابعاً - المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية

سبقت الإشارة الى أن المنتج العرضي ليس مستهدفاً بحد ذاته وأنه يشتق عرضاً في نطاق العملية أو مجموعة العمليات الانتاجية الهادفة الى استخلاص منتج أو أكثر من المنتجات الرئيسية ، وبصورة عامة فإن المنتجات العرضية تختلف فيما بينها إختلافاً كبيراً من حيث قيمها البيعية الى درجة يصعب معها تمييزها عن المنتجات الرئيسية لهذا السبب تتباين المعالجات المحاسبية الخاصة بالمنتجات العرضية فقد لاتحمل هذه المنتجات بنصيبها من تكاليف الانتاج أو ان لاتوزع التكاليف المشتركة بين المنتجات الرئيسية والمنتجات الفرعية بشكل صحيح .

وكما لاحظنا مما تقدم فإن البستان عندما تمر بدور الانشاء والتكوين فأنها طوال هذا الدور والذي يستغرق سنوات عديدة اعتماداً على نوع الاشجار المزروعة فأنها ستحمل بنفقات كبيرة جداً (نفقات رأسمالية)، ولذلك تلجأ الوحدات الزراعية الى زراعة انواع من المحاصيل الحقلية والخضراوات بين الاشجار (فقط في دور الانشاء والتكوين) وذلك للحصول على ايراد من بيع هذه المنتجات العرضية (الثانوية) للتخفيف من النفقات الكبيرة التي تتحملها الوحدة الزراعية في هذا الدور كما مر أنفا .

ولغرض المعالجة المحاسبية لهذه المنتجات العرضية في هذا الدور فهناك اتجاهاً هما : (ضيف، 1974، 111)

الاول: قفل جميع النفقات التي تخص المنتجات العرضية في الجانب المدين من ح/البستان أي دمجها مع النفقات الخاصة بالاشجار وقفل ايراداتها في الجانب الدائن من الحساب نفسه (ح/ البستان)

الثاني: فتح حساب خاص مستقل بالمنتجات العرضية ويقفل في الجانب المدين منه جميع النفقات التي تخص المنتجات العرضية التي تتمثل في الاتي: 1. البذور. 2. الاسمدة. 3. المبيدات. 4. أجور الخبير الزراعي. 5. أجور السقي والري. 6. حصة المنتجات العرضية من الايجار. 7. مصاريف جني الثمار. 8. اجور عمال العزق. 9. زائد اية مصاريف اخرى تخص المنتجات العرضية .

اما ايرادات هذه المنتجات فتقفل في الجانب الدائن من الحساب نفسه، والفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن من هذا الحساب يمثل مجمل ربح أو مجمل خسارة المنتجات العرضية.

وتحسب حصة هذه المنتجات من النفقات المشتركة مثل حصتها من اجور الخبير الزراعي وحصتها من الايجار ومن اجور السقي والري ومن المبيدات الخ وفقاً لأساس مناسب ومعقول أو بأسلوب التقدير المبني على أساس الخبرة المسبقة والمتراكمة للمحاسب .

ومن الجدير بالذكر أنه لو كان مجموع الجانب الدائن اكبر من مجموع الجانب المدين، فالنتيجة مجمل ربح ولو كان العكس مجمل خسارة وفي الحالتين سواء كان مجمل ربح أو مجمل خسارة فسيقفل في ح/ أ.خ البستان .

ويثار التساؤل الآتي:

أي من الاتجاهين السابقين الأول أم الثاني يفضل في الاستخدام المحاسبي؟
يفضل الباحث تبني الاتجاه الثاني (فتح حساب مستقل) وذلك لكون قفل المصاريف الخاصة بالمنتجات العرضية في حـ/ البستان غير دقيق، فعندما تقفل المصاريف في حـ/ البستان في دور انشاء والتكوين بمعنى عدها نفقة رأسمالية والنفقة الراسمالية لها خصائص وأهمها (ملا علي، 2000، 55)

1. يجب أن يكون المبلغ كبيراً نسبياً .
 2. يجب أن تخدم المنشأة عدة فترات وليس الفترة الحالية .
 3. يجب أن تزيد من القدرة الانتاجية او العمر الانتاجي للاصل .
- ويلاحظ أن هذه الخصائص لا تنطبق على نفقات المنتجات العرضية، إذ إن نفقاتها لا تكون كبيرة بل ضئيلة اذا ما قورنت مع نفقات انشاء وتكوين البستان ، والخاصية الثانية أيضا لا تنطبق على نفقات هذه المنتجات إذ إن المنشأة (الوحدة الزراعية) لا تستفيد من هذه المنتجات سوى فترة مالية واحدة وهي سنة الانتاج والبيع، وكذلك فيما يتعلق بالخاصية الثالثة المذكورة آنفاً إذ إن نفقات هذه المنتجات لا تزيد من القدرة الانتاجية والعمر الانتاجي للبستان .
- ولذلك لا يمكن قفل حصة هذه المنتجات العرضية من النفقات (المصاريف) في الجانب المدين من حـ/ البستان وإنما يجب فتح حساب خاص لهذه المنتجات العرضية يكون مدينا بحصتها من المصاريف المشتركة والبذور واسمدة الخ ودائنا بايراداتها .

اما فيما يتعلق بايرادات هذه المنتجات فإن قفلها في الجانب الدائن من حـ/ البستان بقصد تخفيض النفقات الراسمالية فهذا غير صحيح ايضا، وذلك لكون حـ/ البستان يمثل اصلاً ثابتاً يظهر في الميزانية العمومية (طوال دور الانشاء والتكوين) في جانب الموجودات تحت اسم حـ/ بساتين تحت الانشاء او قيد التكوين ولا يمكن قفل ايراد مبيعات المنتجات العرضية في الجانب الدائن من حـ/ البستان وذلك لكون هذه المنتجات العرضية تعد من الاصول المتداولة لان عمرها اقل من سنة اما البستان فتعد من الاصول الثابتة وببساطة لا يمكن قفل ايراد بيع اصل متداولة في اصل ثابت لذلك فإن الاتجاه الاول هو غير صحيح من وجهة النظر المحاسبية للاسباب السالفة الذكر ولو قامت الوحدة الزراعية باتباع هذا الاتجاه فان ذلك سيؤثر على قيمة الاصل الثابت (حـ/ البستان)، وسيظهره بأقل من كلفته الحقيقية في الميزانية بمقدار ايراد مبيعات المنتجات العرضية فضلاً عن أن صافي الربح او صافي الخسارة للبستان الذي يتم الحصول عليه من حـ/ أ.خ البستان سيكون أيضاً غير دقيق وغير موضوعي، وذلك لانه كان كان من المفروض ان يقفل مجمل الربح في حـ/ أرباح وخسائر البستان ووفقاً لهذه المعالجة فإن ايراد مبيعات المنتجات العرضية سيفقل في حـ/ البستان .

وعليه فإن الاتجاه الاول في معالجة مصاريف وايرادات المنتجات العرضية هو غير مفضل محاسبياً ويجب اتباع الاتجاه الثاني في معالجة مصاريف وايرادات هذه المنتجات (فتح حساب مستقل) .

ويورد الباحث الحالة الافتراضية الآتية لتوضيح ما سبق (دراسة حالة) .
على فرض أن إحدى المنشآت الزراعية تمتلك قطعة أرض مساحتها 10 دونم استغلتها في زراعة أشجار النخيل والحمضيات وكانت البيانات المستخرجة من سجلاتها بالشكل الآتي:

رصيد مصاريف رأسمالية أول المدة لأشجار النخيل 100.000 دينار
رصيد مصاريف رأسمالية أول المدة لأشجار الحمضيات 250.000 دينار
مصاريف زراعية مشتركة 100.000 دينار ، القيمة الإيجارية لأرض البستان 50.000 دينار مبيعات المنتجات العرضية 50.000 دينار ، بذور وأسمدة للمنتجات العرضية 5.000 دينار ، مصاريف بيع وتسويق التمور 10.000 دينار، مبيعات التمور 250.000 دينار ، علماً أن المصاريف الزراعية المشتركة والإيجار توزع بين أشجار النخيل والحمضيات والمنتجات العرضية، بنسبة 3:6:1 على التوالي، وتستهلك أشجار النخيل بمقدار 15.000 دينار سنوياً .

وسيقوم الباحث بحل الحالة الافتراضية السابقة حسب الاتجاه الأول (أي قفل مصاريف وإيرادات المنتجات العرضية في ح/ البستان)، وسيقوم أيضاً بحله مرة ثانية حسب الاتجاه الثاني (فتح حساب مستقل) لتوضيح الفرق بين الحالتين وتأثير المعالجة المحاسبية على صافي الدخل وعلى رصيد ح/ البستان الذي سيظهر في الميزانية .

1. الحل بحسب الاتجاه الأول

عند اتباع الاتجاه الأول فإنه يتم حساب حصة أشجار النخيل وحصة أشجار الحمضيات من المصاريف الزراعية المشتركة ومن الإيجار(*) ويتم تحميلها على ح/ الحمضيات في الجاني المدين من ح/ البستان، وكما في الملحق 1 وذلك لأن بستان الحمضيات تمر في دور الانشاء والتكوين أما بستان النخيل فتمر بدور الاثمار والانتاج وسيستدل على ذلك من معلومات الحالة الافتراضية، إذ كانت مبيعات التمور 250.000 دينار ولا يوجد مبيعات لأشجار الحمضيات . كذلك تم تحميل بستان الحمضيات بقيمة البذور والأسمدة دون تحميلها لبستان النخيل وذلك للسبب نفسه السابق ذكره (الحمضيات في دور الانشاء والتكوين)، ولأن المنتجات العرضية تزرع فقط بين الأشجار عندما تكون البستان في دور الانشاء والتكوين وكما ذكر سابقاً في هذا البحث، أما حصة بستان النخيل من المصاريف الزراعية المشتركة ومن الإيجار فستقفل في ح/ مصروفات وإيرادات بستان النخيل وإيضاً للسبب نفسه السابق لكون ح/ مصروفات وإيرادات البستان يفتح فقط في دور الاثمار والانتاج أما رصيد آخر المدة لبستان النخيل 100.000 دينار ولبستان الحمضيات 295.000

(*) توزيع المصاريف المشتركة :

$$30.000 = 10/3 \times 100.000 \text{ دينار حصة بستان النخيل}$$

$$60.000 = 10/6 \times 100.000 \text{ دينار حصة بستان الحمضيات}$$

ب. توزيع الإيجار :

$$15.000 = 10/3 \times 50.000 \text{ دينار حصة بستان النخيل}$$

$$30.000 = 10/6 \times 50.000 \text{ دينار حصة بستان الحمضيات}$$

دينار فيمثل الفرق بين مجموع الجانب المدين والجانب الدائن لحساب البستان وسيظهر هذا الحساب في الميزانية العمومية تحت أسم حـ/ بساتين قيد الانشاء او تحت التكوين ويكون شكل حـ/ مصروفات وايرادات بستان النخيل كما في الملحق رقم 2، ويلاحظ أنه تم الحصول على مجمل ربح قيمته 195.000 دينار .

أما حـ/أ.خ البستان فسيكون كما في الملحق 3 وتم الحصول منه على صافي ربح مقداره 195.000 دينار، وذلك لعدم وجود أي إيرادات اخرى او خسائر مثل خسائر بيع راضٍ الخ ولذلك سيكون صافي ربح البستان هو نفسه مجمل ربح المنتجات العرضية.

2. الحل حسب الاتجاه الثاني (فتح حساب مستقل)

عند اتباع الاتجاه الثاني ستكون حصة اشجار النخيل واشجار الحمضيات من المصاريف الزراعية المشتركة والايجار كما هي في الاتجاه الاول، اما حصة المنتجات العرضية فستكون 10000 دينار من المصاريف المشتركة(*) اما حصتها من الايجار(**) فستكون 5000 دينار .

وسيظهر حـ/ بستان الحمضيات في الميزانية العمومية بمقدار 340.000 دينار، في حين كان في الاتجاه بمقدار 295.000 دينار .

أما حـ/ مصروفات وايرادات بستان النخيل فسيكون كما في الملحق 5 سيكون مجمل الربح في هذه الحالة مقداره 195.000 دينار وهو مساوٍ لمجمل الربح الذي تم الحصول عليه في الاتجاه الاول وسيأخذ حـ/ المنتجات العرضية وحـ/ أ.خ البستان شكلهما كما في ملحق 6 وملحق 7 على التوالي .

وقد تم الحصول على صافي ربح مقداره 225.000 دينار في حين كان في الاتجاه الاول 195.000 دينار.

3. مقارنة النتائج

عند مقارنة نتائج حلول الاتجاه لاول مع نتائج الحلول للاتجاه الثاني يلاحظ الاتي :

إن رصيد آخر المدة لبستان النخيل لم يختلف في الحالتين، اذ كان 100.000 دينار والحال نفسه بالنسبة لمجمل ربح بستان النخيل اذ كان في الحالتين متساوٍ بمقدار 195.000 دينار، وذلك لان بستان النخيل تمر في دور الاثمار والانتاج ومصاريفها وايراداتها تقفل في حـ/ مصروفات وايرادات البستان وليس في حـ/ البستان .

أما رصيد آخر المدة لبستان الحمضيات والذي سيظهر في الميزانية فبلغ في الحالة الأولى 295.000 دينار، وبلغ في الحالة الثانية 340.000 دينار والفرق هو 45.000 دينار والسبب يعود في ذلك الى ان إيرادات المنتجات العرضية قفلت في الجانب الدائن من حـ/ بستان الحمضيات وكانت بمقدار 50.000 دينار، اما الجانب المدين من الحساب نفسه فحمل بمبلغ 5.000 دينار عن بذور وأسمدة للمنتجات

(*) حصة المنتجات العرضية من المصاريف المشتركة $10/1 \times 100.000 = 10.000$ دينار .

(**) حصة المنتجات العرضية من الايجار $10/1 \times 50.000 = 5.000$ دينار .

العرضية والفرق هو 45.000 دينار 50.000 دائن - 5.000 مدين، وهو حساب مساوٍ للفرق بين رصيد آخر المدة لحساب بستان الحمضيات في الحالتين 340.000 دينار - 295.000 دينار = 45.000 دينار، والسبب في ذلك يعود إلى أن في الحالة الثانية تم فتح ح/ خاص بالمنتجات العرضية كان مدينا بمصاريفها ودائنا بإيراداتها . أما صافي ربح البستان فقد اختلف في الحالتين ففي الحالة الأولى بلغ 195.000 دينار، أما في الحالة الثانية فقد بلغ 225.000 دينار والفرق بينها يـمـلـغ 30.000 دينار 225.000 - 195.000، وهو مجمل ربح المنتجات العرضية والبالغ 30.000 دينار، ويستنتج من الحالة الافتراضية السابقة التأثير الكبير لكل معالجة من المعالجات السابقة على صافي نتيجة النشاط والمركز المالي كذلك على صحة وموضوعية المعالجة الثانية بعكس الأولى .

الاستنتاجات والتوصيات

أ. الاستنتاجات

1. يعد النشاط الزراعي من أهم الأنشطة الاقتصادية، إذ يعد أحد المكونات الأساسية لبنيان الاقتصاد الوطني، فهو مصدر الغذاء لأفراد المجتمع . ويمكن تقسيم النشاط الزراعي محاسبياً إلى ثلاثة أنشطة فرعية هي النشاط النباتي والنشاط الحيواني ونشاط الصناعات الغذائية، وهذا النشاط الزراعي له خصائص يتميز بها عن باقي الأنشطة الأخرى.
2. تمر البساتين وحدائق الفاكهة بثلاثة ادوار وهي دور الانشاء والتكوين ودور الاثمار والانتاج ودور التدهور والاضمحلال، إذ يفتح ح/ البستان في دور الانشاء والتكوين ويكون مدينا بالنفقات كافة التي تنفق في هذا الدور، إذ تعد هذه النفقات نفقات رأسمالية لأن ح/ البستان يمثل اصلاً ثابتاً ويظهر طوال فترة الانشاء والتكوين في الميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية في جانب الموجودات تحت اسم ح/ بساتين تحت الانشاء او قيد التكوين. أما في دور الاثمار والانتاج فيتترك ح/ البستان جانبا ويبقى مفتوحاً ويفتح حساب جديد بأسم ح/ مصروفات وإيرادات البستان، ويكون مدينا بالمصاريف كافة التي تحدث في ذلك الدور ودائنا بإيراداتها. وجميع النفقات التي تحدث في الدور الأول تعتبر نفقات رأسمالية أما النفقات التي تحدث في الدور الثاني فتعد نفقات إيرادية .
3. تلجأ معظم الوحدات الزراعية وبوصفها إجراء للتخفيف من النفقات التي تتحملها الوحدة الزراعية طوال الدور الأول (دور الانشاء والتكوين) إلى زراعة أنواع من المحاصيل بين اشجار البستان بحيث لا تؤثر على نمو الاشجار مثل البصل والثوم والباقلاء والشمام التي تسمى منتجات عرضية والتي تختلف عن المنتجات الرئيسية التي تحصل عليها المزرعة من الاشجار (ثمار الاشجار)، وذلك للاستفادة من إيرادات مبيعاتها لغرض تخفيف النفقات التي تتحملها المزرعة طوال الدور الأول.
4. هناك اتجاهان (معالجتان) في معالجة تكاليف وإيرادات المنتجات العرضية في الوحدات الزراعية الأول يؤكد على قفل المصاريف كافة الخاصة بهذه المنتجات

في البستان اما ايراداتها فتقفل في الجانب الدائن من الحساب نفسه، والثاني يؤكد على ضرورة فتح حساب مستقل باسم حساب المنتجات العرضية ويكون مدينا بمصاريفها. دائنا بأيراداتها ومجمل ربح او مجمل خسارة هذا الحساب يقفل من ح/ أ.خ البستان. والاتجاه الثاني هو الاصح والاكثر موضوعية في المعالجة المحاسبية.

ب. التوصيات

- يمكن حصر أهم التوصيات التي توصل اليها البحث بالاتي :
1. نظراً لاختلاف المعالجة المحاسبية لنفقات وايرادات المنتجات العرضية (اذ يوجد اتجاهان لمعالجتها) ونظرا لاختلاف تأثير كل منها على صافي نتيجة نشاط المزرعة وعلى قيمة الاصل الثابت الممثل بحساب البستان الذي سيظهر في جانب الموجودات في الميزانية العمومية للمزرعة ونظرا لعدم دقة وعدم موضوعية المعالجة المحاسبية للاتجاه الاول، يجب على الوحدات الزراعية أن تتبع الاتجاه الثاني في معالجة تكاليف وايرادات المنتجات العرضية (فتح حساب مستقل) وعدم اتباع الاسلوب الاول لعدم دقته.
 2. ضرورة اعطاء موضوع التمييز بين انواع النفقات (رأسمالية وايرادية) اهمية أكبر لما لهذا الموضوع من أهمية كبيرة ولتأثيراته على قياس صافي دخل الوحدة الزراعية وعلى إظهار قيم اصولها بكلفتها الحقيقية.
 3. ونظرا لاهمية هذا (القطاع الزراعي) وللخصائص العديدة التي يتميز بها والنشاطات الكثيرة والمتداخلة التي يزاولها هذا القطاع ومايصاحبه من مشاكل محاسبية عديدة، لذا يتطلب الامر الوقوف امامها والتحرري عن المعالجات المحاسبية السليمة والصحية التي يجب اتخاذها من خلال اهتمام الباحثين بالكتابة في مثل هذه الموضوعات. زيادة البحوث والدراسات التي تهتم بدراسة المشاكل المحاسبية التي يعانيتها هذا القطاع ومحاولة الوصول الى أفضل الحلول المحاسبية الممكنة بحيث لايتعارض مع المبادئ والاصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

المراجع

1. سنان زهير محمد جميل ملا علي، مشاكل معالجة النفقات الايرادية المؤجلة في شركات مختارة في العراق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، 2000 .
2. مي زهير يونس الدباغ، المشاكل المحاسبية لمعالجة الموجودات في النشاط الزراعي بالتطبيق على منشآت مختارة في محافظة نينوى، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، 2000 .
3. أحمد الاحمد العليوي، محاسبة التكاليف الزراعية، منشورات جامعة حلب، سوريا، 1997 .
4. احمد بسيوني شحاتة ومحمد أحمد خليل وفاروق عبدالعال، محاسبة التكاليف - مشاكل القياس والتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، بيروت، 1985 .
5. تشارلز . ت . هورنكرن، ترجمة أحمد حامد حجاج ومحمد هاشم البدوي، محاسبة التكاليف - مدخل اداري، دار المريخ للنشر، الكويت، 1986 .

6. حسن زكي، محاسبة التكاليف الزراعية – الاصول العلمية والعملية، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997 .
7. خيرت ضيف، المحاسبة والتكاليف الزراعية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974 .
8. سمير بباوي فهمي وعلي محمود، مبادئ التكاليف الفعلية في القطاعات الصناعية والتجارية والزراعية، المطبعة الفنية الحديثة، القاهرة، 1975 .
9. عبد الحميد قنديل، المحاسبة الزراعية، مطبعة جامعة البصرة، البصرة، 1987.
10. محرم زناز وعبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف، دار الجامعية للطبع والنشر، الاسكندرية، 1985 .
11. محمد توفيق بلبع، محاسبة التكاليف، مكتبة الشباب، القاهرة، 1985 .
12. مهدي جمعة الراشد، محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة البصرة، 1986 .
13. محمد عادل الهامي، محاسبة التكاليف الفعلية والاسس العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978 .
14. محمود محمد المقصيد، محاسبة التكاليف، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، 1998 .
15. هاشم احمد عطية ومحمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية للطبع والنشر، الاسكندرية، 2000 .