

المعالجة المحاسبية للنتاج في الوحدات الزراعية (دراسة مفتوحة) مدرس مساعد - علي سباهي علي

المقدمة :

يعتبر النشاط الزراعي من الدعائم المهمة في البناء الاقتصادي في أي بلد من بلدان العالم . فمن خلاله يتم توجيه وتنشيط الفعاليات في القطاعات الاقتصادية الأخرى . وتظهر آثار ذلك في كافة المستويات الاقتصادية والاجتماعية ورغم التطورات الحاصلة في الأنشطة الاقتصادية الأخرى من صناعية وتجارية وغيرها ، إلا أن هذا لم يقلل من أهمية هذا النشاط كنشاط اقتصادي له دوره الكبير في حياة الإنسان فهو المصدر الأساسي للمأكل والملبس .
ونأتي هذه الدراسة لكون النشاط الزراعي ورغم التطورات لم يلاقي ذلك الاهتمام بنفس المستوى الذي لاقتة الأنشطة الاقتصادية الأخرى ، في مجال التطوير الإداري والمحاسبي فلا زالت هناك تطبيقات محاسبية تحتاج إلى الدراسة والتمعن للوقوف على آثارها ومعالجتها ومنها على سبيل المثال المعالجات المحاسبية الحالية للبعض من النتاج والتي يتم بموجبها ادراج النتاج الذي لم يبلغ مرحلة النضج بعد ضمن فقرات الموجودات من الانعام التي تخصص لولادة النتاج او لانتاج الحليب او القيام بالاعمال في المزرعة وغيرها . مما يؤدي إلى تشويه صورة هذه الموجودات من الناحية المحاسبية .

منهجية البحث :

١ - مشكلة البحث :-

تمشكلة البحث في المعالجات المحاسبية الحالية للبعض من النتاج والتي تناولتها الأدبيات المحاسبية المستمدة من فكر المحاسبة المتخصصة ، يتم بادراج النتاج الذي لم يبلغ مرحلة النضج ، ضمن فقرات الموجودات من الانعام ، والتي تقوم بولادة النتاج او انتاج الحليب وغيرها من الوظائف التي لاتستيع هذه النتاج تاديتها لصغر سنها مما يؤدي إلى تشويه صورة هذه الموجودات وعدم اظهارها على حقيقتها . مما يعكس ذلك على المؤشرات المستخدمة في عملية تقويم اداء الوحدات الزراعية .

٢ - هدف البحث :-

يهدف البحث إلى ايجاد اسلوب محاسبي مقترح لمعالجة النتاج في سنواتها الاولى التي تسبق مرحلة النضج والعطاء وبما ينسجم ومتطلبات وشروط الإفصاح عنها في القوائم المالية وبما يخدم الوحدة المزرعية والجهات الأخرى .

٣- فرضية البحث :-

تقوم هذه الدراسة على اساسية مفادها ان المعالجات المحاسبية السليمة لاي نشاط اقتصادي يجب الا يغفل طبيعة وواقع ذلك النشاط والنشاط الزراعي الحيواني باعتباره يتعامل مع كائنات حية تمر بمراحل نمو مختلفة , عليه يجب التمييز بين الانعام التي لازالت في مرحلة النمو والتكوين وبين تلك التي بلغت المرحلة العمرية التي تمكنها من اداء وظائفها الحيوية والاستفادة منها بصورة اقتصادية . ولا يجوز دمجها مع بعضها .

٤- اهمية البحث :-

تاتي اهمية البحث في انه يرمي الى ايجاد اسلوب ومعالجات محاسبية مقترحة للنتاج الذي يتم ادراجه ضمن موجودات (انعام) المزرعة . وبالتالي اظهار الوضع المالي للوحدة الزراعية بشكل مناسب وكذلك امكان استخراج نتيجة نشاطها بشكل اوفق وبما يعكس في عملية تقويم ادائها .

٥- نطاق البحث :-

يشمل نطاق البحث الوحدات الزراعية التي تعنى بنشاط الانعام المنتجة والتي تقوم المزرعة بتربيتها بهدف الاستفادة منها بالشكل الاقتصادي الصحيح مع توفير كافة المستلزمات الادارية والطبية وغيرها للوصول الى ذلك .

المبحث الأول - التعريف بالانعام والنتاج

١- التعريف بالانعام :-

يقتصر مفهوم الانعام على الحيوانات ذات المردود الاقتصادي ,ويمكن تقسيمها الى :-

١٠ الدواب : وتشمل الخيول والبغال والابل والحمير .

٢٠ المواشي : وتشمل الجاموس والبقر والثيران والعجول .

٣٠ الاغنام : وتشمل الكباش والخراف والماعز .

والانعام قد تكون وسيلة انتاج او منتوج حسب مرحلتها العمرية فالانثى من العجول مثلا قد تصبح بعد بلوغها مرحلة معينة من العمر بقرة حلوبا . (وسيلة انتاج - حساب الموجودات الثابتة) , وبعد بلوغها سنا معينة تصبح بعدها عجلزة عن انتاج الحليب فتتحول الى منتوج (حسب موجودات متداولة) , يمكن بيعها حية او لحما وهناك نوع اخر من الانعام مخصص اساسا لكي يكون منتوجا وهو ما يسمى (ماشية التسمين)

٢- التعريف بالنتاج :-

المقصود بالنتاج الموالي من الانعام المختلفة . مصدرها الاساس (ماشية التربية) في المزرعة التي تقتنى اصلا لغرض نتاجها . كما ان انثى بقية الانعام في المزرعة هي احد المصادر المهمة لتعويض النقص الحاصل في انعام المزرعة بسبب الهلاك او اكبر السن . حيث يتم اختيار الولادات من الاصناف الجيدة والتي

يتم تربيتها داخل حضائر خاصة . وبذلك تتضمن إدارة المزرعة الحصول على حيوانات جيدة ذات انتاجية عالية . وهناك اصناف اخرى من الننتاج تقوم المزرعة ببيعها لسبب او لآخر هذا النوع من الولادات له معالجات خاصة في الادبيات المحاسبية ولا يدخل في موضوع دراستنا الحالية .
وخلال هذه الفترة أي قبل بلوغ الننتاج المرحلة العمرية للاستفادة الاقتصادية وتاريخ النضوج نلاحظ ما يلي :-

- ٠١ . عدم امكان الاستفادة من الحيوان , حيث لايقوم باننتاج الحليب او ولادة الننتاج او العمل داخل المزرعة , او ببيعه حيا او لحما .
- ٠٢ . بما انه كائن حي فهو يحتاج الى كثير من النفقات مثل الحليب والعلف اضافة الى النفقات الادارية والطبية .
- ٠٣ . تعرض البعض منها الى النفوق بسبب الامراض المهلكة التي تصيبها سواء ما كان مصدرها من داخل القطر او الاوبئة الوافدة من خارجه .
ونلاحظ مما سبق ان الننتاج في هذه المرحلة العمرية لها وضعها الخاص الذي يجب ان يؤخذ بنظر الاعتبار عند معالجته محاسبيا لكي تتلائم وطبيعة المرحلة العمرية التي تعيشها .

المبحث الثاني - المعالجات المحاسبية الحالية للننتاج واثارها

لقد قسم الننتاج في ضوء المعالجات المحاسبية السواردة في ادبيات المحاسبة المتخصصة الى المجموعات التالية :-

- ٠١ . الننتاج الذي تخصصه ادارة المزرعة , لغرض تعويض النقص الحاصل في الموجودات الثابتة من الانعام بسبب النفوق او اكبر السن او لغرض زيادة الموجود منها ما يدرج ضمن حسابات ماشية الالبان او ماشية العمل بسعر السوق .
- ٠٢ . الننتاج الذي تخصصه ادارة المزرعة لغرض تربيتها وتسمينها يسدرج ضمن حسابات ماشية التسمين بالعدد فقط دون التكلفة .
- ٠٣ . الننتاج الذي يتم بيعه بعد الولادة وقبل بلوغه سن النضج او الوزن القيلسي للبيع . وهذا الننتاج له معالجته المحاسبية الخاصة . وهو ليس موضوع بحثنا .

ويرى الباحث ان المعالجات المحاسبية في ظل التوزيع اعلاه تترك اثارا سلبية على القوائم المالية للوحدات الزراعية وانعكاسات ذلك على تقويم اداء هذه الوحدات وكما موضح في ادناه :

١- الآثار المتوقعة بالحسابات الختامية :-

كما هو معروف فان الحسابات الختامية يتم اعدادها في نهاية السنة المالية للوحدات الاقتصادية بهدف الوصول الى نتيجة النشاط , من ربح او خسارة .

ويفترض ان تمثل النتيجة المستخرجة الى حد ما , خلاصة لنشاط الوحدة في تلك الفترة .

وبقدر تعلق الامر بموضوع دراستنا فان ضم الناتج (قبل بلوغها السن التي تؤهلها ان تكون منتوجا او وسيلة انتاج) , الى حسابات الموجودات الثابتة من الانعام بسعر السوق , او ضمن حسابات الموجودات المتداولة (ماشية التسمين) باعداد فقط من شأنه ان يؤدي الى :-

١. زيادة كلفة الموجودات الثابتة من الانعام وبالتالي زيادة مبلغ الاندثار السنوي (مقابل الاستخدام) دون ان يقابل ذلك ايرادات فعلية , وبالتالي سينعكس ذلك

على نتيجة النشاط .

٢ من الناحية التكاليفية في النشاط الزراعي , فان الارتفاع الحاصل في الاندثار السنوي سيؤدي الى ارتفاع كلفة المنتوج على غير حقيقتها .

٣. ان اضافة الناتج , وبمبلغ سعر السوق , الى الموجودات الثابتة من الانعام سيقلبه حساب ايراد الناتج كطرف دائن في القيد المحاسبي وهذا يعني اظهار الالارادات على غير حقيقتها وبالتالي انعكاس ذلك على نتيجة نشاط الوحدة الزراعية

٤. ادراج الناتج في حساب ماشية التسمين بالعدد فقط دون التكلفة من شأنه الا يظهر الحساب على حقيقته . فحساب ماشية التسمين لقطيع يتالف من (٥٠٠ راس) برصيد (٧٥٠٠٠٠٠٠) دينار كافة الراس فيه (١٥٠٠٠٠) دينار ولكن لو اضعفنا (بالعدد) الى هذا الحساب (١٠٠ راس) من الناتج فسان رصيد الحساب لا يتغير ولكن العدد سيزداد الى (٦٠٠) راس وتتنخفض كلفة الراس الواحد الى (١٢٥٠٠) دينار وبمقارنة الحالتين سيظهر الاثر الذي ستتتركه اضافة (١٠٠) راس من النتج الى هذا الحساب

٢- الآثار المتعلقة بقائمة المركز المالي :-

كما هو معروف , فان المركز المالي توضح الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الاقتصادية ومصادر الحصول على تلك الموارد في تاريخ اعدادها .

وتعتبر الموجودات الثابتة من الفقرات المهمة للموارد الاقتصادية المتاحة , الظاهرة في القائمة . ولكن ما نلاحظه هو عدم وجود تمييز بين فقرات الموجودات الثابتة التي هي قيد الاستغلال وتلك التي لم تتكامل بعد من الناتج وتصبح مستغلة . فهذا التمييز اكثر فائدة في الافصاح المحاسبي للقوائم المالية .

واضافة الناتج في هذه المرحلة العمرية الى حساب الموجودات الثابتة سيؤدي الى اظهار الموجودات على غير حقيقتها . فاضافتها الى حساب ماشية الالبان ليس من

شأنه ان يزيد في كمية اللبن المنتج لانها لازالت صغيرة ولا تقوم بإنتاج اللبن . وهذا ما يمكن ان يقال عن باقي الحسابات الأخرى . وفي الحقيقة فمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة في العراق , قد اشارت الى ضرورة الإفصاح والتمييز بين الموجودات الثابتة الموضوعة قيد الاستغلال والتي تمثل طاقات إنتاجية وبين المشروعات تحت التنفيذ والتي تمثل طاقات في دور التكوين .

ولمعالجة الآثار التي استعرضناها انفاً والنتيجة عن المعالجات المحاسبية المتبعة للنتائج فان الباحث يقترح ما يلي :-

١ - فتح حسابات خاصة مرتبطة بالنتائج :

أ- إجمالي حساب تربية نتاج الانعام :-

بجانب الحسابات الموجودة حالياً في سجلات الوحدة الزراعية التي تعنى بالنشاط الحيواني من الانعام المختلفة , يفتح في سجل الأستاذ العام حساب خاص يسمى (إجمالي حساب تربية نتاج الانعام) تمييزاً له عن (حساب النتاج) الخاص بماشية التربية . يخصص هذا الحساب للنتاج الذي تقرره الإدارة المزرعية تربيته لكي يكون مستقبلاً جزءاً من القطيع (وسيلة إنتاج) كماشية تربية او ماشية البان مثلاً . أي انه يكون مصدراً لتعزيز الأصول الثابتة والمتداولة في الوحدة الزراعية . ومصدر النتاج الذي يدرج في هذا الحساب هو مواليد انواع الانعام المختلفة في الوحدة الزراعية . حيث تختار الإدارة المزرعية عدد من نتاج ماشية التربية لكي يكون ماشية تربية مستقبلاً . او عدد من نتاج ماشية الالبان او ماشية العمل او ماشية التسمين .

ب- بجانب هذا الحساب الإجمالي تفتح حسابات تحليلية في سجل الأستاذ فرعي (سجل أستاذ تربية نتاج الانعام المساعد) ويكون التحليل على مستوى نوع النتاج وليس على مستوى نوع الفصيلة التي ورد منها . على سبيل المثال حساب النتاج /بقرة , حساب النتاج /جاموس , حساب النتاج /خيل , ... الخ .

ان التحليل على مستوى النوع من شأنه ان يسهل مهمة استخراج كلفة الراس الواحد من النتاج بصورة افضل مما لو تم التحليل على مستوى الفصيلة .

ج- حساب مصروفات وإيرادات تربية نتاج الانعام :-

يفتح هذا الحساب في سجل الأستاذ العام ويحمل بكافة المبالغ التي تتفق على النتاج مباشرة خلال السنة , والمقرر تربيتها للأغراض المذكورة اعلاه . وذلك بعد تسجيل هذه المصاريف في السجلات المالية من علف وحليب ومواد طبية واجور

كلافيين ... الخ , كما ويسجل في الدائن من هذا الحساب الإيرادات العرضية للنتاج .

٢ - المعالجات القيدية :-

أ - ادخال النتائج في السجلات المحاسبية :

عند حدوث الولادات خلال السنة , تقوم ادارة المزرعة , وحسب خبرتها , باختبار المواليد من الاصناف الجيدة التي خبرتها بانتاجيتها العالية وملائمتها لظروف المزرعة وحيث يتم تربيتها داخل حظائر خاصة .

هذا النتاج ينظم بها محضر خاص (محضر النتاج) يدرج فيه التفاصيل الخاصة بالمولود يوقع من قبل مدير المزرعة والطبيب البيطري والعلاف الذي سيتولى الاشراف على تربية المولود . ويعتبر هذا المستند الاساسي الذي يعتمد عليه في ادراج المعلومات في سجل (استاذ تربية الانعام المساعد) وفي صفحة او حقل النوع الذي تنتمي اليه . وبالعدد فقط .

ب- تكلفة تربية نتاج الانعام :-

ان تكلفة تربية نتاج الانعام يمكن ان تأتي من المصادر التالية :

٠١ ما ينفق مباشرة على تربية نتاج الانعام .

٠٢ حصتها من المصاريف الادارية العامة .

٠٣ حصتها من رصيد حساب مصروفات وايرادات الفصيلة

هذه المصاريف بصورة عامة , تتفق في الوحدة الزراعية خلال السنة ويتم تسجيلها في سجلات المالية بصورة اعتيادية . وكذلك الإيرادات العرضية المتحققة خلال السنة . وترحل الى حساباتها الخاصة في سجل الاستاذ العام .
اما تخصيصها على مراكز الكلف فيفضل ان يكون في نهاية السنة المالية حيث يكتمل تسجيل كافة العمليات المالية من مقبوضات ومدفوعات وكذلك قيود التسوية .

ج- القيود المحاسبية :-

١ - ما ينفق مباشرة على تربية نتاج الانعام :

المصاريف التي تنفق مباشرة على تربية نتاج الانعام تسجل في السجلات المالية وترحل الى حساباتها خلال السنة وكما ذكرنا .

وفي نهاية السنة يتم غلق ارصدة حسابات المصروفات والإيرادات العرضية في (حساب مصروفات وإيرادات تربية نتاج الانعام) وكما يلي :

قيد غلق النفقات المباشرة :

××× مصروفات وإيرادات تربية نتاج الانعام .

×× مخزون العلف / او مشتريات العلف .

×× المشتريات من المواد الطبية .

×× الاجور / اجور الكلايين .

××الخ .

قيد غلق الايرادات العرضية :

×× مبيعات السماد العضوي .

×× (اية ايرادات عرضية اخرى) .

×× مصروفات وايرادات تربية نتاج الانعام .

قيد غلق المصاريف غير المباشرة :

كما يتم تحميل الناتج كحصتها من المصاريف غير المباشرة الاخرى كالمصاريف الادارية العامة للوحدة الزراعية .

××× مصروفات وايرادات تربية نتاج الانعام

×× اجور الاداريين

×× اجور الماء والكهرباء

×× القرطاسية

.....الخ .

٢- حصتها من رصيد حساب مصروفات وايرادات الفصيلة :

الفصيلة في الوحدة الزراعية (ماشية تربية , ماشية البان , الخ) لها مصاريفها الخاصة بها كحصتها من الايجار واجور الكلايين الخ وكذلك لها ايراداتها العرضية كمبيعات السماد العضوي مثلا هذه المصاريف والايرادات كما ذكرنا تسجل خلال السنة في السجلات المالية وترحل الى حساباتها الخاصة وفي نهاية السنة تعكس على حساب مصروفات وايرادات الفصيلة حساب مصروفات وايرادات ماشية التربية مثلا .

ان رصيد هذا الحساب يمكن ان يوزع بين حسابات تربية نتاج الانعام وبين حسابات المنتوجات الاخرى للفصيلة ويتم ذلك بالقيد التالي :

×× مصروفات وايرادات تربية نتاج الانعام

×× مصروفات وايرادات ماشية الالبان

×× مصروفات وايرادات ماشية التربية

.....الخ .

وبذلك ترحل هذه الحسابات الى حساب (مصروفات وايرادات تربية نتاج الانعام) حيث ان رصيد هذا الحساب يمثل التكلفة الفعلية لتربية نتاج الانعام في

المزرعة وبما اننا بحاجة للوصول الى تكلفة كل نوع من لنتاج لغرض تحويله الى الفصيلة المختصة بعد بلوغه سن النضج لذا يمكن تقسيم هذا الرصيد على انواع النجاج وحسب عددها وبهذه الاجراءات تكون قد استكملنا اسس تقييم كلفة (تربية نجاج الانعام)

النتاج المحول الى حساب الفصيلة :

يتم تحويل الرؤوس الى الفصيلة المختصة بعد بلوغها المرحلة العمرية او (العمر/الوزن) التي تؤهلها التحول الى تلك الفصيلة كماشية التربية وماشية التسمين. السخ وذلك حسب قرار ادارة المزرعة المستند على تقرير الوحدة الطبية وينظم لذلك مستند تحويل

تقييم الرؤوس المحولة

يتم تقييم الرؤوس المحولة من كل نوع الى الفصيلة المختصة بسعر التكلفة المستخرجة من واقع البيانات الواردة في سجل الاستاذ المساعد لنتاج الانعام وقد ذكرنا بان هذا المسجل يحتوي على حقل خاص او صفحة خاصة لكل نوع من الانواع التي تم تربيتها للاغراض التي اوضحناها وتحتوي الصفحة على حقل للمبالغ وحقل للعدد في كلا الجهتين المدينة والدائنة ويتم استخراج كلفة السراس الواحد المطلوب تحويله وفق المعادلة التالية :-

$$\text{كلفة الرؤوس المحولة} = \frac{\text{مجموع حقل المبلغ في الجهة المدينة من الحساب}}{\text{عدد الرؤوس المحولة}} \times \text{النوع الواحد}$$

مجموع حقل المبلغ في الجهة المدينة - الوحدات النافقة نفوق عادي

مثال على حساب العجول :

١٥٠٠٠٠ مجموع حقل المبلغ في الجهة المدينة من حساب العجول
٥٥ مجموع الرؤوس في حقل العدد /الجهة المدينة من حساب العجول
٥ عدد الرؤوس النافقة /نفوق عادي /في الحساب الدائن /من الحساب /في حقل العدد فقط ٣٠ عدد الرؤوس المحولة الى ماشية الالبان
كلفة الرؤوس المحولة = $\frac{150000}{30} \times 30 = 90000$ دينار

قيد التسوية للوحدات المحولة :-

يفضل ان يتم تنظيم قيد التسوية للرؤوس المحولة في نهاية السنة المالية وقبل تنظيم قيود الغلق حيث تكون كافة العمليات المالية بما فيها قيود التسوية قد اكتملت وسجلت في اليومية العامة ورحت الى حساباتها في سجل الاستاذ لالعام ويرفق مع كل قيد محاسبي مستندات التحويل الخاصة بكل فصيلة والمؤيدة للبيانات الواردة في القيد ام عن صورة قيد التحويل المقترح فهي متشابهة لما يسجل في المعالجات المحاسبية الحالية وكالتالي :-

×× ماشية التريبة

×× ماشية الالبان

×× ماشية العمل

××× اجمالي تريبة نتاج الانعام

بعد ان يسجل هذا القيد في اليومية العامة يرحد الى الحسابات المختصة في سجل الاستاذ المساعد الرصيد الذي يبقى في حساب (اجمالي حساب تريبة نتاج الانعام) يمثل كلفة الوحدات التي لازالت في مرحلة النمو والتكوين ورصيد هذا احساب يجب ان يطابق رصيد حسابات الانواع في سجل الاستاذ المساعد.

الخلاصة

مما تقدم ظهر لنا ان المعالجات المحاسبية الحالية النتاج والذي تخصصه ادارة المزرعة لغرض تعويض النقص الذي يحصل في الاصول الثابتة من الانعام المزرعة لاسباب مختلفة او لغرض تعزيز الموجود منها او لزيادة المخزون من ماشية التسمين وغيرها من الاسباب هذه المعالجات في حقيقة امرها تؤدي الى اثاره العديد من المشاكل والتي مر ذكرها انف لانها تأخذ طبيعة هذه الحيوانات في المزرعة من كونها كائنات حية تمر بمراحل النمو والتكوين وعليه يرى الباحثون ضرورة اعادة النظر بالمعالجات المحاسبية الحالية وفق الاسس التي ذكرناها وبما يؤدي الى افراز بيانات محاسبية تمثل واقع حقيقتها وتتلائم وطبيعة النشاط الزراعي الحيواني للوحدة الزراعية وبذلك تؤمن اظهار الوضع الحالي ونتيجة النشاط لهذه الوحدات الاقتصادية المهمة على واقع حالها واخيرا ليس لخرافان المعالجات المحاسبية المقترحة توفر بيانات مالية سليمة للمحلل المالي في الوحدة الزراعية وبما يؤمن تطبيق معايير الاداء التي تساعد في تقويم ادائها بشكل سليم .

الملخص

تكون الموجزات الثابتة في الأنشطة الاقتصادية المختلفة الطاقة المنتجة وكماي تكون كذلك يفترض ان تكون هذه الموجودات قيد الاستغلال والعمل في الوحدات الاقتصادية وليس في مرحلة الانشاء والتكوينولتحقيق الاهداف المحاسبية السليمة يحب التمييز بين النوعين .

وتبرز أهمية المسألة اكثر عندما تكون هذه الموجودات الثابتة كائنات حية كما هو الحال في اغلب الموجودات الثابتة في النشاط الزراعي مثل ما نسبة العمل وما نسبة الالبان ... الخ حيث يفترض فيها ان تكون قادرة على العمل في المزرعة او قدرة على الانجاب او قدرة افراز الحليب... الخ ولذلك فما يدرج ضمن حسابات هذه الموجودات يجب ان تكون قادرة على القيام بالفعاليات الاقتصادية المذكورة اعلاه الا ان الادبيات المحاسبية التي تعالج النشاط الزراعي مع الاسف تفضل هذا الجانب مما تعطي صورة محاسبية غير سليمة عن تركيبة هذه الموجودات في الوحدة الاقتصادية الزراعية وحول هذا المحور يدور البحث في محاولة لاجساد معالجة محاسبية سليمة .

مصادر البحث

- ١- الضيف - د . خيرت - المحاسبة والتكاليف المحاسبية - طبعة / ١٩٧٩
صفحة / ٥
- ٢- عبد الكريم - محمد عبد العزيز - المحاسبة الزراعية وحسابات التكاليف المحاسبية الزراعية طبعة خامسة ١٩٦٤ صفحة ٧
- ٣- الجبوري د. مثنى وآخرون - المحاسبة في النشاط الزراعي - ملزمة طبع جامعة بغداد ١٩٩١ ص ١
- ٤- سالم - د . منير محمود رؤوف وآخرون - محاسبة التكاليف الزراعية طبعة
٦
- ٥- مارشال وآخرون - اقتصاديات المنشأة الزراعية . ترجمة د . جواد الحكيم
- ٦- عبد الكريم - محمد عبد العزيز - المحاسبة الزراعية وحسابات التكاليف الزراعية مصدر مشار اليه سابقا ص ٤
- ٧- العناد - د. مجذاب بدر عناد - المدخل الى الادارة المزرعية ص ٩
- ٨- الحسني - د. صادق - دراسة معاصرة في المحاسبة الزراعية صفحة ٤
- ٩- د. الضيف - د. خيرت - المحاسبة والتكاليف الزراعية - مصدر مشار اليه سابقاً ص ٥

- ١٠- عبد الكريم - محمد عبد العزيز - مصدر مشار اليه سابقا ص ١٤
- ١١- مارشال واخرون - مصدر مشار اليه سابقا
- ١٢- غزال - د. نجيب وتوفيق واخرون - مبادئ الانتاج الحيواني - منشورات جامعة الموصل طبعة ١٩٧٩ ص ٨١
- ١٣- العناد - د. مجذاب - مصدر مشار اليه سابقا
- ١٤- اون - البروفسور جون - انتاج اغنام - ترجمة د. فؤاد عبد الطيف عبد الكريم واخرون - منشورات جامعة البصرة ١٩٨٣ ص ٧٨
- ١٥- غزال - د. نجيب توفيق - مصدر مشار اليه سابقا ص ٢٠٦، ٢١٢
- ١٦- غزال - د. نجيب توفيق واخرون - مصدر مشار اليه سابقا ص ٢٥٣
- ١٧- ضيف - د. خيرت - مصدر مشار اليه سابقا ص ٢٧ , وكذلك محمد عبد العزيز عبد الكريم مصدر مشار اليه سابقا ص ٧٥ وكذلك د. صادق الحسني - مصدر مشار اليه سابقا ص ٢٧١ , ص ٢٨٤
- ١٨- ضيف - د. خيرت - مصدر مشار اليه سابقا - وكذلك المذكورين في فقرة ١٧
- ١٩- الشاوي - محمد طاهر واخرون - مبادئ المحاسبة بين النظرية والتطبيق طبعة ١٩٧٩ ص ٣٠٩
- ٢٠- المالية - ديوان الرقابة المالية - النظام المحاسبي الموحد الطبعة الاولى ١٩٨٥ من منشورات ديوان الرقابة المالية ص ٦
- ٢١- رشيد / حاكم علي - بناء نموذج محاسبي للمزارع العراقية يهدف توفير البيانات واعداد التقارير الكمالية وتقويم الاداء ص ١٠١
- ٢٢- الشاوي محمد طاهر - مصدر مشار اليه سابقا ص ٣١
- ٢٣- المالية - ديوان اللاقائية المالية - النظام المحاسبي الموحد - مصدر مشار اليه سابقا ص ١١١
- ٢٤- رشيد / حاكم علي - اطروحة دكتوراه - مصدر مشار اليه سابقا ص ١٧٦
- ٢٥- عباس / عبد المهدي - معايير تقييم الاداء في القطاع الزراعي رسالة ماجستير ١٩٨٠ ص ٢٤
- ٢٦- رشيد حاكم علي - اطروحة دكتوراه - مصدر مشار اليه سابقا ص ١٣٦
- ٢٧- الشماخ - د. خليل - الادارة المالية - طبعة ١٩٩٥ ص ١٠٣
- ٢٨- الضيف - د. خيرت - مصدر مشار اليه سابقا ص ١٥٤ , وكذلك محمد عبد العزيز عبد الكريم مشار اليه سابقا ص ٨٣ .