

المقدمة

تشمل على الآتي:

أولاً : الاطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد:

تطور علم المحاسبة على مر السنين مع تطور الظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، لم تعد المحاسبة مجرد وسيلة لخدمة أصحاب المشروع بل أصبحت وسيلة لترشد الإدارة فيما يتعلق بوظيفتي التخطيط والرقابة نتيجة لنمو حجم المشروعات وتنوعها. أما وظيفة المحاسبة كوسيلة لخدمة المجتمع، أصبحت للبيانات المحاسبية أهميتها والدور المنوط بها كما ظهرت فروع للمحاسبة بجانب الفرع المالي الفرع التكاليفي الفرع الزراعي (المحاسبة الزراعية). توجه كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار وتعديل العديد من المعايير المحاسبية والتي تركز في مضمونها على معيار الزراعة (41) لغرض الوصول إلي مفهوم الدخل المحاسبي، من خلال تطبيق المعيار، وتهتم المعايير المحاسبية بشكل عام بتحديد السياسات والطرائق السليمة لتحديد عناصر القوائم المالية وقياسها والافصاح عن كل ما هو جوهرى، وعرضها وإيضاحها وتأثير العمليات والاحداث والظروف في المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويتعلق المعيار المحاسبي رقم (41) بعناصر محده (الاصول البيولوجية الزراعية) من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الاحداث أو الظروف التي تؤثر في المركز المالي ونتائج أعمالها، أن خصوصية النشاط الزراعي بفرعية الحيواني والنباتي قد أدى إلي ظهور مشاكل تتطلب من المحاسبه التصدى لها ومعالجتها معالجة تتفق مع الاصول والقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات الآتية :

1. هل تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية يؤثر في تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية ؟
2. هل تطبيق المفاهيم المحاسبية يؤثر تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية ؟
3. هل تطبيق خصائص الإعتراف بالبند الواردة ب المعيار (I.A.S. 41) في القوائم المالية يؤثر على محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية؟
4. هل الافصاح عن محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية يؤثر في قرارات مستخدمي القوائم المالية؟

أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على تطبيق محاسبة تكاليف الاصول الزراعية (البيولوجية) وانعكاساتها على واقع القوائم المالية ونتائج الاعمال.
2. معرفة الإفصاح والقياس عن تكاليف الأصول الزراعية البيولوجية (الانتاج النباتي) بالقوائم المالية.
3. بيان أثر اعتبار تكاليف الاصول الزراعية (البيولوجية) غير المفصح عنها كأصول في القوائم المالية تؤثر على دلالة القوائم المالية.
4. حصر وتحديد مشكلات القياس المحاسبي عن الأصول الزراعية (البيولوجية) واقتراح الحلول المناسبة لها.
5. تلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية تأكيداً للدور الاقتصادي الذي تضطلع به تلك المعلومات في مجال احد قطاعات النشاط الاقتصادي وهو القطاع الزراعي.
6. تقييم مدى الاعتماد على المعيار الدولي رقم 41 للتطبيقات المحاسبية الخاصة بالاصول الزراعية (البيولوجية) بالنشاط الزراعي في السودان.

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة بالاتي:

أولاً : الأهمية العلمية:

1. محاولة تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية على محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية (الزراعية).
2. محاولة تطبيق مفاهيم الأصول للإفصاح عن تكلفة الاصول البيولوجية بالقوائم المالية.
3. لا يوجد إهتمام كافي بمعالجة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية البيولوجية في الأنشطة الزراعية المختلفة وينتج عن ذلك معالجات دون ضوابط صارمة وبالتالي يؤدي إلي الحصول على معلومات محاسبية غير موثوق فيها، وتؤثر تلك المعلومات على قرارات المستخدمين.

ثانياً : الأهمية العملية:

1. زيادة الإفصاح على قرارات المستخدمين للقوائم المالية المتمثلة في قراراتهم الخاصة بالاصول الزراعية .
2. تعديل المؤشرات المالية المستخرجة من القوائم المالية بعد إعتبار تكاليف الاصول الزراعية البيولوجية غير المفصح عنها في القوائم المالية.

3. كما يستمد البحث أهميته من ندرة الأبحاث التي تناولت القياس والإفصاح المحاسبي في تحديد تكلفة الاصول البيولوجية في الانشطة الزراعية.

فرضيات الدراسة : تسعى الدراسة إلي إختبار الفرضيات التالية :
أولاً : فرضيات الدراسة الميدانية.

1. تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية تؤثر في تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية.
2. تطبيق المفاهيم المحاسبية يؤثر في تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية.
3. تطبيق خصائص الاعتراف بالبند الواردة ب المعيار (I.A.S. 41) في القوائم المالية يؤثر على محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية.

ثانياً: فرضيات الدراسة التطبيقية.

الإفصاح محاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية يؤثر على دلالة المؤشرات المالية وقرارات مستخدمي القوائم المالية.

منهجية الدراسة:

إستخدم الباحث المنهج الاستنباطي، والوصفي لإختبار فرضيات الدراسة.

مصادر الدراسة:

تتمثل مصادر الدراسة بالاتي:

المصادر الاولية: القوائم المالية والإستبانة والمقابلات الشخصية والملاحظة.

المصادر الثانوية: الكتب والمراجع والرسائل الجامعية والدوريات .

حدود الدراسة:

أولاً : الدراسة التطبيقية

الحدود المكانية : إدارة شركة السكر السودانية والمصانع التابعة لها،(مصنع سكر سنار، مصنع سكر

عسلاية، مصنع سكر الجنيد، مصنع سكر حلفا)

الحدود الزمانية : 2009م - 2012م.

ثانياً : الدراسة الميدانية .

الحدود المكانية : إدارة شركة السكر السودانية والمصانع التابعة لها.

الحدود الزمانية : 2014م

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلي مقدمة واربعة فصول كالآتي :

المقدمة تشتمل على الإطار المنهجي والدراسات السابقة الفصل الاول بعنوان القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية الزراعية وأشتمل على مبحثين الأول القياس المحاسبي للأصول البيولوجية الزراعية. والثاني الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية الزراعية. الفصل الثاني بعنوان الإطار النظري لمحاسبة تكاليف الاصول الزراعية وانعكاساتها المحاسبية. من خلال مبحثين، المبحث الاول ويشمل مفهوم محاسبة تكاليف الاصول الزراعية وأهدافها، والمبحث الثاني خصائص محاسبة التكاليف الزراعية وانعكاساتها المحاسبية ومشاكلها التطبيقية. أما الفصل الثالث بعنوان نشأة محاسبة التكاليف وتطور أهدافها وقرارات مستخدمي القوائم المالية، المبحث الاول نشأة محاسبة التكاليف وتطور أهدافها، المبحث الثاني قرارات مستخدمي القوائم المالية، أما الفصل الرابع فيتناول الدراسة الميدانية والدراسة التطبيقية، وتحليل البيانات، واختبارات الفرضيات، الخاتمة تشتمل على النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.

ثانياً: الدراسات السابقة :

دراسة ، د.صلاح حسن على سلامة، 2001م، (معالجة مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الحيوانى)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة التساؤل الاتي، هل يتم الاعتراف بالماشية باختلاف الغرض من الاقتناء كأصول داخل المحتوى الاخبارى للقوائم المالية للوحدات الاقتصادية؟. هدفت الدراسة إلي الوصول إلي إطار مقترح للمعالجة المحاسبية لمشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الحيوانى، حصر وتحديد مشكلات القياس المحاسبي المرتبطة بنشاط الانتاج الحيوانى، وضع إطار مقترح لمعالجة تلك المشكلات في ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية في الممارسة العملية. تتبع أهمية الدراسة من أن الاصول الحيوانية في الممارسات العملية لا يوجد إطار فكرى وأضح ومحدد ومتكامل للمحاسبة عنها تسعى الدراسة الي وجود حلول لمعالجة مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الحيوانى، إعتمدت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي والوصفي التحليلي بإستخدام إستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجد تأثير جوهرى للطبيعة الخاصة لنشاط الانتاج الحيوانى على نموذج القياس المحاسبي للوحدات الاقتصادية التي تمارس هذا النشاط، حيث اوضح التحليل الاحصائي أن هناك تأثير ذات دلالة إحصائية معنوية بين المحاسبين(مفردات العينة)، لا يوجد إطار فكرى وأضح ومحدد ومتكامل للمحاسبة عن الاصول الحيوانية في الممارسات العملية. أوصت الدراسة بضرورة صياغة معيار مصرى يتعلق بالمعالجة المحاسبية لمشكلات القياس المحاسبي لنشاط الانتاج الحيوان فى ضوء الخصائص التي ينفرد بها، ضرورة تكاتف جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وأعضاء هيئة التدريس فى أقسام المحاسبة والمراجعة فى الجامعات المصرية على دراسة المشاكل المحاسبية فى التطبيق العلمى فى المجالات المختلفة بصفة عامة ونشاط الانتاج الحيوانى بصفة خاصة.

يري الباحث أن الدراسة تناولت معالجة مشكلات القياس المحاسبي فى نشاط الانتاج الحيوانى، تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة فى تناولها لمشاكل القياس والإفصاح عن التكاليف الزراعية فى مجموعة شركات السكر السودانية. ويمكن الاستفادة منها فى الإطار النظرى، بينما دراستى تتعلق بمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما فى قرارات مستخدمى القوائم المالية.

(1) د.صلاح حسن على سلامة، معالجة مشكلات القياس المحاسبي فى نشاط الانتاج الحيوانى، (القاهرة: جامعة القاهرة،

كلية التجارة بنى سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، 2001م.)، ص ص 216-306

دراسة ، فائزة محمد ادم، 2004م، **(مشاكل الإفصاح في القوائم المالية)** (1) تمثلت مشكلة الدراسة في طريقة وحجم الإفصاح التي تقوم بها الشركات، القابضة والتابعة فيما يتعلق بالمعلومات في القوائم المالية، تكمن أهمية الدراسة في ان المادية في القوائم المالية تؤثر في مصداقية القوائم المالية. هدفت الدراسة إلي التعرف على الإفصاح ومشاكله وأهميته في القوائم المالية الموحدة، بيان بعض المشاكل التي تعاني منها القوائم المالية الموحدة وأثر ذلك على المستخدمين. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والضوابط لإعداد القوائم المالية الموحدة ينتج عنه قوائم مالية مضللة، وأن الإفصاح في القوائم المالية الموحدة ذا أهمية قصوى ويساعد في التعرف على الموقف المالي واتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية. أوصت الدراسة بضرورة الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والضوابط المحددة لإعداد القوائم المالية الموحدة، ضرورة الإفصاح الكافي في قوائم المجموعة قبل التجميع ولجراء التسويات المحاسبية اللازمة.

يري الباحث أن الدراسة تناولت مشاكل الإفصاح في القوائم المالية والتي تعاني منها القوائم المالية الموحدة وأثر ذلك على مستخدمي تلك القوائم، تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها للإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية في مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، صالح محمد السيد، 2004م، **(الإفصاح بين النظرية والتطبيق - دراسة تحليلية على الشركات الصناعية المساهمة الأردنية)** (2)

هدفت الدراسة إلي التعرف عن مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة الأردنية في السوق الأول لتعليمات الإفصاح الصادرة عن المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) والمعدل عام 1997م، قسمت الدراسة الإلتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وهيئة الأوراق المالية إلي ثلاثة تقسيمات من أجل المقارنة وهي نسبة الإلتزام العالي والمتوسط والمنخفض، إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها أن نسبة الإلتزام العالي بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ووفقاً لمتطلبات هيئة الأوراق المالية كانت متساوية إلي حد ما، أن نسبة

(1) فائزة محمد أدم، **مشاكل الإفصاح في القوائم المالية**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م).

(2) صالح محمد السيد، **الإفصاح بين النظرية والتطبيق - دراسة تحليلية على الشركات الصناعية المساهمة الأردنية**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2004م).

الإلتزام المتوسط بمتطلبات الإفصاح وفقاً لهيئة الأوراق المالية كانت أكبر من نسبة الإلتزام المتوسط وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ان الإلتزام المنخفض وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية كان أكبر من نسبة الإلتزام المنخفض وفقاً لمتطلبات هيئة الأوراق المالية، لم يظهر التحليل الإحصائي أثر للإفصاح على حجم الشركة وسنة التأسيس والعائد على الاستثمار، وحقوق المساهمين ومجموع الإلتزامات ومجموع الأصول، وأوصت الدراسة بضرورة التشديد على إلتزام الشركات بالإفصاح وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، وهيئة الأوراق المالية، تشجيع قيام الشركات بالإفصاح الإختياري إضافة إلى متطلبات الإفصاح الإلجباري والملزمة والذي بدوره يساعد على تفهم أكبر للعديد من البيانات والمعلومات المالية وغير المالية.

يري الباحث أن الدراسة تناولت مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة الأردنية للإفصاح وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)، وتطرق إلى تقسيم الإفصاح من أجل المقارنة بين الشركات المساهمة العامة. تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها لمشاكل الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية في مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، عماد حسني محمد زهران، 2005م، (مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للإستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف علي طبيعة الإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة للإستثمارات المالية المتداولة في بيئة الأعمال المصرية، تحديد متطلبات القياس الإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للإستثمارات المالية المتداولة، تحديد مشكلات القياس المحاسبي للقيمة العادلة للإستثمارات المالية المتداولة وإيجاد الحلول المناسبة لها. تتبع أهمية هذه الدراسة من إهتمامها بإحتياجات متحذى القرار من حيث توفير معلومات ملائمة لهم في اتخاذ قرارات الاستثمار، توضيح مفهوم القيمة العادلة والفرق بينها وبين القيمة السوقية. تتمثل مشكلة الدراسة حول طبيعة الإفصاح المحاسبي الحالي عن القيمة العادلة للإستثمارات المالية المتداولة ومدى جودة معلومات القيمة العادلة المفصح عنها وتأثيرها ذلك على المحتوى الإخباري للقوائم المالية. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، لا يختلف المحتوى الإخباري للقوائم المالية باختلاف أساس القياس المستخدم في قياس الاستثمارات المالية المتداولة (التكلفة التاريخية- القيمة السوقية- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المخصومة). أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المخصومة والإفصاح عن الأرباح والخسائر غير المحققة في الإيضاحات المتممة في ظل التمسك بفرض التكلفة التاريخية.

(1) عماد حسني محمد زهران، مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للإستثمارات المالية في ضوء

المعايير المحاسبية، (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للإستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية، وتختلف دراسة الباحث عنها في تناولها للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية في مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة، شذى محمد رضا حسين البستاني، 2005م، (القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم تفصيل كلف النوعية وقياسها والإفصاح عنها في التقارير المالية المعنية وبالشكل الذي يمكن الإدارة من الاستفادة من تلك المعلومات لاتخاذ القرارات ذات الصلة وخاصة في موضوع كلف النوعية وجودة الإنتاج بسبب عدم استخدام الأساليب المحاسبية لقياسها. هدفت الدراسة إلى القياس والإفصاح المحاسبي واقتراح مجموعة من النماذج على عينة الدراسة وتحليل العلاقة بين كلف النوعية وبيان تأثيرها على كلف الإنتاج النهائية. تكمن أهمية هذا الدراسة في تعريف عناصر كلف النوعية وسلوك تلك الكلف والعلاقات بينها وأثر التحسينات المستمرة والتطورات في البرامج النوعية في اتجاهات تلك الكلف بالإضافة إلى بيان طرق القياس المحاسبي لها وتحليلها لغرض تقديم المعلومات اللازمة للإدارة العليا وإدارات الأقسام المعنية للاستفادة منها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها. إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، التعرف على كلف النوعية وعلاقاتها المتداخلة مع بعضها الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، يؤدي عدم الاهتمام من قبل الإدارة العليا بالشركة إلى التعرف على عناصر كلف النوعية وسلوكها وتأثيرها على تكاليف الإنتاج لكونها غير منفصلة عن تكاليف الإنتاج في السجلات المالية إلى عدم اتخاذ القرارات ذات الصلة بتلك الكلف وتأثيرها في خفض تكاليف الإنتاج الكلية، أوصت الدراسة بضرورة تبني الشركة لبرامج النوعية ومتابعة تطوير نظم السيطرة النوعية وقياس ومتابعة تطبيق برامج التحسينات المستمرة لنوعية المنتجات وتخفيض كلف إصلاح العيوب، تصميم نظم محاسبية تقدم المعلومات المحاسبية الكافية التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات اللازمة في كافة مجالات النشاط ومنها المتعلقة بالنوعية وتفعيل دور المحاسب في تصميم تلك النظم.

يرى الباحث أن الدراسة تناولت القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية، وتطرق إلى عدم تفصيل كلف النوعية وقياسها والإفصاح عنها في التقارير المالية. تختلف دراسة الباحث عنها في تبني معالجة

(1) شذى محمد رضا حسين البستاني، القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية، (العراق: جامعة بغداد، المعهد

العربي للمحاسبين القانونيين، 2005م).

مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية بالتطبيق على مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، صفوت مصطفى محمد ابراهيم، 2007م، (مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة)⁽¹⁾

تكمن أهمية الدراسة في مساهمة النشاط الزراعي للاقتصاد القومي باعتباره أحد أهم الأنشطة الإنتاجية في أي دولة، زيادة الاستثمار في النشاط الزراعي في وقتنا الحالي من قبل المستثمرين في الزراعة، ولندرة الابحاث التي تناولت مشكلات القياس المحاسبي في هذا النشاط. هدفت الدراسة إلي حصر وتحديد مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي، محاولة التوصل إلي القياس المحاسبي السليم لكل من الانتاج الحيواني والزراعي في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة بصفة خاصة معيار المحاسبة الدولي رقم(41)، "الزراعة Agriculture". تمثلت مشكلة الدراسة في مدي توافق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة لمعالجة مشكلات القياس المحاسبي عند التطبيق. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي بإستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، يتميز النشاط الزراعي بطبيعة خاصة ولقد أثرت هذه الطبيعة على تعدد واختلاف وتنوع المشكلات المحاسبية التي يواجهها هذا النشاط، يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم(41) من أهم المعايير المحاسبية التي تبنت تطبيق مقاييس القيمة العادلة عند إجراء القياس المحاسبي في النشاط الزراعي، أن قياس الأصول البيولوجية الحيوانية أو النباتية في تاريخ كل ميزانية بقيمتها العادلة يؤدي إلي أن الأصول تعبر عن قيمتها الحقيقية في تاريخ كل ميزانية، تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم(41) يساعد المستثمرين الحاليين والمرقبين في إتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة. أوصت الدراسة بضرورة تشجيع المنشآت الزراعية المصرية على نشر المعلومات المالية عن نشاطها الزراعي بالصورة التي تعكس حقيقة مركزها المالي وحقيقة نتيجة أعمالها، ضرورة تشجيع المنشآت الزراعية المصرية بتطبيق النظم المحاسبية بصورة عامة وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم(41) بصفة خاصة مع تطبيق مقاييس القيمة العادلة الواردة بهذا المعيار.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، وتختلف دراسة الباحث عنها في تناولها

⁽¹⁾ صفوت مصطفى محمد ابراهيم، مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي ومقترحات معالجتها في

إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الاول يناير 2007م)،ص ص 137-167.

لمشاكل القياس المحاسبي عن تكاليف الاصول البيولوجية (الزراعية) في مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، عمرمحمد ابراهيم ادم، 2007م، (دورالإفصاح المحاسبي في تلبية إحتياجات مستخدمى القوائم المالية)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي التعرف بمفهوم الإفصاح المحاسبي ومعوقاته وأنواعه وأهميته في تلبية إحتياجات مستخدمى القوائم المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد وتباين إحتياجات مستخدمى القوائم المالية صعوبة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تلبى متطلباتهم وأهدافهم. تكمن أهمية الدراسة في أن الإفصاح عن المعلومات يساعد مستخدمى القوائم المالية في إتخاذ القرارات وتقييم أداء المنشآت. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، صعوبة الإفصاح عن جميع متطلبات وإحتياجات مستخدمى القوائم المالية، يساعد الإفصاح في التوقيت المناسب المستخدمين للقوائم المالية. أوصت الدراسة بضرورة الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية في إعداد وعرض القوائم المالية، الإفصاح عن المعلومات المستقبلية .

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت دور الإفصاح المحاسبي في تلبية إحتياجات مستخدمى القوائم المالية، تختلف دراسة الباحث عنها في تناولها الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرها في قرارات مستخدمى القوائم المالية في مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، عبد المنعم احمد محمد عبد الله، 2008م، (نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثه في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان)⁽²⁾

تكمن أهمية الدراسة في فحص مدى استخدام شركات قطاع السكر بنظم التكاليف الحديثه، معرفة الصعوبات التي تواجه شركات قطاع السكر في السودان، لتطبيق نظم التكاليف الحديثه لقياس تكلفة انتاج السكر. هدفت الدراسة إلي بيان نظم التكاليف الحديثه بغرض تحديد امكانية تطبيقها في صناعة السكر في السودان، التعرف على عيوب طرق التكاليف التقليدية المستخدمة في تحديد التكلفة، بناء نموذج محاسبي يمكن تطبيقه، توفير اطار علمي لتطبيق نظم التكاليف الحديثه في قطاع انتاج السكر في

(1) عمرمحمد ابراهيم ادم، دور الإفصاح المحاسبي في تلبية إحتياجات مستخدمى القوائم المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م.)

(2) عبد المنعم احمد محمد عبد الله، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثه في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2008م.)

السودان. تمثلت مشكله الدراسة في الجمع بين عناصر التكاليف غير المتماثلة من حيث سلوكها أو مسبباتها، ثم تحميلها على اساس واحد مما ادى إلي انتاج معلومات تكاليفية لا يمكن الاعتماد عليها، توحيد ومساواة التكاليف بغض النظر عن السببيه أو الاستفاده من تلك التكاليف. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها لا يمكن للطرق التقليدية تحميل التكاليف لتحديد تكلفة الوحده المنتجة بصورة دقيقة، لاعتمادها على حجم الانتاج في تخصيص التكاليف غير المباشرة، يساعد استخدام النظم الحديثه في تحميل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة انتاج السكر بصورة دقيقه لاستخدامها في مجموعة من موجهات التكلفة لتحميل التكاليف على الوحدات المنتجة، يمكن للنموذج المحاسبي المقترح ان يضع اطار تطبيقي لنظم التكاليف الحديثه على صناعة السكر في السودان. أوصت الدراسة بضرورة إستخدام نظم التكاليف الحديثه لتحديد تكلفة الوحده المنتجة في صناعة السكر.

يرى الباحث أن الدراسة تناولت مفاهيم وأهداف وأنواع محاسبة التكاليف الحديثه والتقليدية، تطرقت إلي أساليب معالجة القصور الناتج من التطبيق العملي للطرق التقليدية، وتختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها لمشاكل القياس المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعيه في مجموعة شركات السكر السودانيه.

دراسة ، محمد الناير محمد نور، 2009م، (نموذج مقترح لقياس تكلفة إنتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي بالسودان)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم وجود معايير لقياس تكلفة إنتاج وتسويق الصمغ العربي بالسودان. هدفت الدراسة إلي التعرف على المشاكل المحاسبية التي تواجه إنتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي والوصول إلي حلول لها، التعرف على علاقات الإنتاج المختلفة بمناطق إنتاج الصمغ العربي. تكمن أهمية الدراسة في زيادة الإهتمام بقياس تكلفة إنتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي بغرض تسعير المنتجات (خام- مصنع)، تطوير البيئة الصناعية وحاجتها إلي نظم تكاليف حديثة تواكب هذا التطور. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، إن مصانع الصمغ العربي لاتلتزم بتطبيق نظم المحاسبة عن تكاليف الجودة وأسلوب دورة حياة المنتج، أن أسلوب الانتاج في الوقت المحدد يعد من أفضل أنظمة التكاليف الحديثه القابلة للتطبيق على صناعة الصمغ العربي، مما يؤدي إلي خفض تكلفة التصنيع وتعظيم أرباح المنشأة. أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بزيادة حجم إنتاج

⁽¹⁾ محمد الناير محمد نور، نموذج مقترح لقياس تكلفة إنتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي بالسودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م.)

الصمغ العربي من خلال توفير التمويل اللازم للمنتجين، إلتزام الدولة بشراء كل الإنتاج كمخزون إستراتيجي، وضع سعراً مجزياً للمنتج للوصول إلي الطاقة الإنتاجية الحقيقيه لإنتاج الصمغ العربي بالسودان، ضرورة إلغاء إمتياز شركة الصمغ العربي ومنع تصدير الصمغ الخام للخارج، والتوسع في عملية التصنيع.

يرري الباحث أن الدراسة تناولت معايير لقياس تكلفة إنتاج وتسويق الصمغ العربي بالسودان. بينما دراستي تسعى إلي معالجة مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية بالتطبيق على مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، صالح حامد محمد علي ادم، 2009م، (أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الإستثمار)⁽¹⁾

هدفت الدراسة على التعرف بمدى تأثير تعدد نماذج القياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وعلى إتخاذ وترشيد قرارات الإستثمار. تكمن أهمية الدراسة في تناولها أثر انعكاسات وتعدد نماذج القياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الإستثمار في الأوراق المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في إستخدام نماذج متعددة للقياس المحاسبي يؤثرعلى جودة المعلومات المحاسبية، توحيد نماذج القياس المحاسبي يؤدي إلي مصداقية المعلومات المحاسبية اللازمة لترشيد قرار الإستثمار في الأوراق المالية. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، تعدد نماذج القياس المحاسبي يؤدي إلي مرونة الأداء في إختيار وتنظيم السياسات المحاسبية، تتأثر جودة المعلومات المحاسبية بالتعدد في نماذج القياس المحاسبي. أوصت الدراسة ضرورة إعتداد الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية إعداد قوائمها وتقاريرها المالية على نماذج محاسبية موحدة.

يرري الباحث أن الدراسة اوضحت مدى أهمية توحيد نماذج القياس المحاسبي لنشر المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، وتطرق إلي تأثير تعدد نماذج القياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وقرارات المستخدمين، وبينما دراستي تتعلق بمشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية بمجموعة شركات السكر السودانية.

(1) صالح حامد محمد علي ادم، أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الإستثمار،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م.)

دراسة ، زينب على على أبوعبده، 2010م، (مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن
الاصول البيولوجية في المنشآت الزراعية)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلي تلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية تأكيداً للدور الاقتصادي الذي تضطلع به تلك المعلومات في مجال التخصيص الكفاء والفعال لموارد المجتمع في احد أهم قطاعات النشاط الاقتصادي، وهو القطاع الزراعي. تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية، هل معيار المحاسبة المصري رقم (35) يعد ملائماً لعمليات القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية بالشركات الزراعية المصرية؟ هل نموذج القيمة العادلة المعمول به في معيار المحاسبة المصري رقم (35) يتعارض مع القوانين واللوائح المصرية وبعض السياسات المحاسبية؟ ماهي مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج الزراعي؟. تتبع أهمية الدراسة من أن الزراعة لها تأثير مباشر على تحقيق التنمية الاقتصادية المتوازنة حيث تعتبر الصادرات الزراعية من بين أهم الركائز التي يقوم عليها الميزان التجاري في مصر فإن استقراء الفكر المحاسبي المعاصر في مجال القياس والافصاح المحاسبي يشير إلي الاهتمام المتزايد من قبل المنظمات المهنية والمحلية والدولية بمحاولة تطوير كل من القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية في الانشطة الزراعية باعتبارها من الانشطة المتخصصة ولقد توج هذا الاهتمام بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم(41) و المعيار المحاسبي المصري رقم (35). إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي النتائج منها، يتميز النشاط الزراعي بمجموعة خصائص أثرت على تعدد واختلاف وتتوع المشكلات المحاسبية التي يواجهها هذا النشاط، لايفرق المعيار المحاسبي المصري رقم (35) بين المراحل المختلفة لدورة حياة الاصول البيولوجية، تساعد المعلومات المحاسبية المعدة طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم(35) كلاً من المستثمرين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة في هذا النشاط. أوصت الدراسة بتطبيق النظم المحاسبية بصفة عامة وتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم(35) بصفة خاصة على المنشآت الزراعية، ضرورة تطبيق مقاييس القيمة العادلة الواردة بالمعيار على المنشآت الزراعية، توفير المعلومات المالية المعدة على أسس ومقاييس القيمة العادلة وذلك لمساعدة المستثمرين الحاليين والمرتقبين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.

يري الباحث أن الدراسة تناولت مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية في المنشآت الزراعية، تطرقت إلي العمل بالمعيار الدولي رقم 41 والمصري رقم 35 كأساس للقيمة العادلة في المنشأة

(1) زينب على على أبوعبده، مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية في المنشآت الزراعية، (مصر:

جامعة المنصورة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م.)

الزراعية، بينما دراستي تسعى لتطبيق المعيار الدولي رقم 41 لمعالجة مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية بمجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، سميرة فرج محمد عليوة، 2010م، (تطوير القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول الحيوية في إطار المعايير المحاسبية)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية: هل تتحكم المنشأة في الاصل الحيوي كنتيجة لحدث في الماضي؟ هل يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الاصل الحيوي بشكل يعتمد عليه؟. هدفت الدراسة إلي شرح المعالجة المحاسبية وعرض القوائم المالية والإفصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعي، معرفة الاصل أو المنتج الزراعي. تتبع أهمية الدراسة من إهتمام المنظمات العلمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة في جميع دول العالم بإصدار معايير وإرشادات خاصة بكيفية المحاسبة عن الأنشطة الزراعية وكانت نتيجة هذا الاهتمام أن أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، إن التطور في المعايير المحاسبية الدولية استناداً للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول الحيوية في إطار المعايير المحاسبية نتج عنها معالجات محاسبية حاسمة للأصول الحيوية من خلال تبنيها نموذج القيمة العادلة في القياس عند الإعتراف الاول في تاريخ كل ميزانية بقيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة. أوصت الدراسة بضرورة أن تفصح المنشأة عن الارباح والخسائر الكلية خلال الفترة الجارية الناتجة من الإعتراف الاول بالاصول الحيوية والمنتج الزراعي عن التغير في القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة للاصول الحيوية، على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الاصول الحيوية وعلى أن يأخذ هذا الوصف الشكل الكتابي أو الرقمي.

يري الباحث ان الدراسة تناولت تطوير القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول الحيوية في إطار المعايير المحاسبية، وتطرق إلي شرح المعالجة المحاسبية وعرض القوائم المالية والإفصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعي، وتختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها للقياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية بتطبيق على مجموعة شركات السكر السودانية.

(¹) سميرة فرج محمد عليوة، تطوير القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول الحيوية في إطار المعايير المحاسبية، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010 م)

دراسة ، أحمد خالد محمد أحمد، 2010م، (القياس المحاسبي لتكاليف الخدمات المصرفية وتسعيرها)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى بناء نموذج لقياس وتسعير الخدمات المصرفية بالقطاع المصرفي السوداني. تتبع أهمية الدراسة من الدور الذي يقوم به القطاع المصرفي في تنفيذ أسياسة النقدية للدولة. تتمثل مشكلة الدراسة في الصعوبات التي يمكن أن تواجه القطاع المصرفي عند قياس وتسعير الخدمة المصرفية بناء على تكلفتها، يؤدي بناء نموذج لقياس المحاسبي لتكاليف الخدمات في القطاع المصرفي السوداني إلى إتخاذ قرارات التسعير بصورة أكثر دقة منالتي يقدمها نظام المحاسبة المالية. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، بناء نموذج لمحاسبة التكاليف في القطاع المصرفي السوداني يوفر البيانات التي تساعد على قياس تكلفة الخدمات المصرفية بصورة فعلة، إعتداد القطاع المصرفي على المحاسبة المالية أدى إلى عدم ملائمة المعلومات التكاليفية مع القرارات الإدارية. أوصت الدراسة بأن يجب العمل على ضبط عناصر التكلفة في القطاع المصرفي وذلك لتقديم الخدمة المصرفية بأقل تكلفة، على متخذى القرار في القطاع المصرفي مراعاة المعلومة المبنية على التكلفة قبل البدء في إتخاذ القرار الإدارى.

يري الباحث أن الدراسة تناولت القياس المحاسبي لتكاليف الخدمات المصرفية وتسعيرها بالقطاع المصرفي السوداني، وتطرق إلى بناء نموذج لمحاسبة التكاليف في القطاع المصرفي السوداني، تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها لمشاكل القياس عن محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية (نباتية، حيوانية). بينما دراستي تسعي لمعالجة مشاكل القياس والافصاح عن محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية وأثرهما في قرارات مستخدمى القوائم المالية بالتطبيق على مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، خلف الله حسن محمد، 2010م، (دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الادارية بالمشاريع الزراعية)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى معرفة مفهوم واهمية المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الادارية بمشروع الجزيرة في ظل السياسات المختلفة، معرفة مفهوم وانواع واهمية القرارات الادارية، تتمثل مشكلة الدراسة في امكانية مساعدة المعلومات المحاسبية الادارة في ترشيد قراراتها، اهتمت الدراسة بضرورة توفر المعلومات

(1) أحمد خالد محمد أحمد، القياس المحاسبي لتكاليف الخدمات المصرفية وتسعيرها، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010م.)

(2) خلف الله حسن محمد ، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الادارية بالمشاريع الزراعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) .

المحاسبية من حيث الزمان والمكان والدقة المطلوبة للاعتماد عليها، والحاجة لتوفر المعلومات المحاسبية لمساعدة متخذي القرار بالادارة العليا لترشيد قراراتهم، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام إستمارة الإستبانة، توصلت الدراسة إلي نتائج منها، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات، اوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بجودة نظم المعلومات المحاسبية لتقليل مخاطر عدم التأكد، الاهتمام والتأكيد على ضرورة الاعتماد على المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الادارية، مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند إتخاذ القرار.

يري الباحث أن هذه الدراسة تتناول دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الادارية بالمشاريع الزراعية، تختلف دراستي عنها في تناولها لمشاكل القياس والافصاح عن محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية في مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، إيمان عباس حلمي عباس، 2011م، **(التحليل النفعي لمشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية في منشآت الأعمال)**⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلي إقتراح مدخل للقياس المحاسبي للأصول البيولوجية المختلفة، وللإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية وفقاً لنوع الأصل البيولوجي. تتمثل مشكلة الدراسة في مدى تحقق القيمة العادلة للعدالة عند القياس المحاسبي للأصول البيولوجية والإفصاح محاسبيا عنها. تتبع أهمية الدراسة من كيفية تحقيق الثبات في إستخدام مداخل القياس المحاسبي، تفادي التطويع المصطنع للأرباح كجانب سلبي لإدارة الربحية، بالإضافة إلي كيفية إعداد القوائم المالية تسمح بإمكانية المقارنة بين القوائم المالية لمنشآت الأعمال الزراعية على مدار فترات مالية مختلفة، الافصاح عن المكاسب وخسائر غير المحققة والنتيجة عن حيازة تلك الأصول البيولوجية. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والإستنباطي. توصلت الدراسة إلي النتائج منها، توجد اختلافات معنوية بين آراء عينة من المحاسبين والمراجعين بشأن بعض مقترحات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية الحيوانية والانتاجية، في حين إنفقت آراؤهم بشأن باقي المقترحات الاخرى، عدم فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة من المحاسبين وعينة من المراجعين بشأن مقترحات الافصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية النباتية والانتاجية(الحدائق). أوصت الدراسة بضرورة تطوير فقرة رقم (81) من المعيار المحاسبي المصري رقم(1)"عرض القوائم المالية" بالإبقاء على متطلب الإفصاح عن نتائج النشاط التشغيلي، تطوير المعيار المحاسبي المصري رقم(35)"الزراعة" وإعادة صياغة بعض فقراته(الفقرة 5,17,18,20,26,53).

⁽¹⁾ إيمان عباس حلمي عباس، التحليل النفعي لمشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية في منشآت الأعمال، (القاهرة: جامعة القاهرة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م).

يرى الباحث أن الدراسة تناولت التحليل النفعي لمشكلات القياس والافصاح المحاسبي للاصول البيولوجية في منشآت العمال الزراعية، تطرقت إلي العمل بمدخل القياس والافصاح كأساس للقيمة العادلة في منشآت الاعمال الزراعية، وتختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها لمشاكل القياس والافصاح عن محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية بتطبيق على مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، الشامي عبدالهادي ادم عبدالهادي، 2011م، (المعلومات المحاسبية وأثرها على قياس كفاءة أسواق الاوراق المالية)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في طبيعة وخصائص المعلومات المحاسبية التي تؤثر على كفاءة أداء أسواق الاوراق المالية واتخاذ قرار الإستثمار في الاوراق المالية. تكمن أهمية الدراسة في تناولها لسوق الاوراق المالية وذلك لبيان الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية التي يحتاجها المستثمرين في هذه الأسواق، حتى تكون قراراتهم الإستثمارية رشيدة. هدفت الدراسة إلي تشجيع الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية على الإهتمام بالافصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية بالتقارير والقوائم المنشورة بصورة ترفع من كفاءة أداء السوق. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها تعتبر المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير والقوائم المنشورة للشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية من وسائل قياس كفاءة أداء السوق ورشد القرار الإستثماري. أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية لسوق الاوراق المالية وذلك لضبط الأداء ونقادی الممارسات غير الأخلاقية، ضرورة إلزام شركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بالعمل على التوسع في الإفصاح المحاسبي ونشر كل المعلومات الضرورية من خلال التقارير .

يرى الباحث أن الدراسة تناولت المعلومات المحاسبية وأثرها على قياس كفاءة أسواق الاوراق المالية، وتطرقت إلي طبيعة وخصائص المعلومات المحاسبية التي تؤثر على كفاءة أداء أسواق الاوراق المالية واتخاذ قرار الإستثمار في الاوراق المالية، وبينما دراستي تتعلق بمشاكل القياس والافصاح عن محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية بمجموعة شركات السكر السودانية.

⁽¹⁾ الشامي عبدالهادي ادم عبدالهادي، المعلومات المحاسبية وأثرها على قياس كفاءة أسواق الاوراق المالية، (الخرطوم: جامعة جوبا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م.)

دراسة ، آمال إبراهيم أحمد الحويطي، 2012م، (تفعيل الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية طبقاً للمعايير المحاسبية لتنشيط سوق الاوراق المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة الزراعية) (1)

تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية: ماهو مستوى الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية المطبق حالياً بالشركات المساهمة الزراعية؟ هل يتوافق هذا المستوى من الإفصاح مع معيار المحاسبة الدولي رقم 41 وأيضاً المعيار المصري رقم 35؟ هل هنالك اختلاف بين الشركات المساهمة الزراعية حول أهم بدائل القياس المحاسبي عن الاصول البيولوجية؟ كيف يمكن بناء نموذج محاسبي لتفعيل الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية طبقاً للمعايير المحاسبية؟. هدفت الدراسة إلي معرفة وتفعيل الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية وبين تنشيط سوق الاوراق المالية لشركات المساهمة الزراعية، وضع نموذج محاسبي لتفعيل الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية طبقاً للمعايير المحاسبية لشركات المساهمة الزراعية. تكمن أهمية الدراسة في معرفة مستوى الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية المطبق حالياً بالشركات المساهمة الزراعية، تفعيل الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية لشركات المساهمة الزراعية. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، لا يوجد تفعيل للإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية للشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية. أوصت الدراسة بضرورة تفعيل الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية للشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية.

يري الباحث أن الدراسة تناولت تفعيل الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية طبقاً للمعايير المحاسبية لتنشيط سوق الاوراق المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة الزراعية. تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية في مجموعة شركات السكر السودانية.

(1) آمال إبراهيم أحمد الحويطي، تفعيل الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية طبقاً للمعايير المحاسبية لتنشيط سوق الاوراق المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة الزراعية، (مصر: جامعة المنوفية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012 م.).

دراسة ، جمانة حنظل التميمي، كفاح جبار حسن، 2012م، (المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم ٤١ والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم ١١ دراسة تحليلية مقارنة)^(١)

تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية: هل هناك اختلافاً في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي المعتمدة في المعيار الدولي رقم 41 عنها في القاعدة العراقية رقم 11. وما الاختلافات؟ كيف يمكن ايجاد التوافق بين القاعدة والمعيار؟. هدفت الدراسة إلى التعرف على المعايير المحاسبية الدولية واهم المشاكل والمعوقات التي تعترض تطبيقها، تقويم القاعدة العراقية رقم 11 من خلال إجراء مقارنة ما بين المعيار الدولي رقم 41 والقاعدة العراقية رقم 11 لإيجاد أوجه التشابه في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي وتحديد مواطن الاختلاف. تتبع أهمية هذه الدراسة من أن الأبحاث في مجال النشاط الزراعي شبه معدومة إذ ليس هناك دراسات أو أبحاث في هذا المجال الا القليل على الرغم من أهمية النشاط الزراعي في الاقتصاد الكلي للدول، ان خصوصية العمل في القطاع الزراعي قد افرزت الكثير من المشاكل التي لا بد من الوقوف أمامها والتحري عن المعالجات المحاسبية السليمة، تم وضع القاعدة العراقية رقم 11 التي اهتمت بتنظيم النشاط الزراعي في العراق في حين ان بقية الدول العربية قد اعتمدت على المعيار الدولي رقم 41 لتنظيم أنشطتها الزراعية. إتمدت الدراسة على إجراء دراسة تحليلية مقارنة للقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن القواعد المحاسبية العراقية تصدر دون أن تلحق بها تفسيرات كافية، إن استحدثت المعايير الدولية معالجات محاسبية حاسمة للأصول البيولوجية من خلال تبنيها نموذج القيمة العادلة في القياس، اما مسألة الإفصاح عن الموجودات البيولوجية فنلاحظ ان المعيار الدولي والقاعدة العراقية قد ركزا على ان يكون الإفصاح بشكل واضح لكل من قيم الموجودات البيولوجية والسياسات المتبعة. أوصت بضرورة تعديل القاعدة العراقية رقم 11 لبعض الجوانب المهمة والتي تتعامل مع التغيرات في قيمة الموجودات البيولوجية، ضرورة الاعتماد على استخدام القيمة العادلة في قياس الموجودات البيولوجية وتقييمها بالقيمة العادلة، التركيز في القاعدة العراقية على مسألة الاعتراف بالموجودات البيولوجية والإشارة بشكل صريح وواضح إلى المكاسب والخسائر المتحققة عند الاعتراف بالموجودات البيولوجية.

(١) جمانة حنظل التميمي، كفاح جبار حسن، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم ٤١ والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم ١١ دراسة تحليلية مقارنة، (العراق: جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الثامن، العدد الواحد والثلاثون، 2012 م.)، ص171

يري الباحث أن الدراسة تناولت تقييم القاعدة العراقية رقم 11 من خلال إجراء مقارنة ما بين المعيار الدولي رقم 41 والقاعدة العراقية رقم 11 لإيجاد أوجه التشابه في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي ، تطرقت إلي تحديد مواطن الاختلاف في القياس والافصاح كأساس للقيمة العادلة، وتختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها بمشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية (البيولوجية) وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية بتطبيق على مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، محمد حسن أحمد أحمد،2013م، (دور المعايير المحاسبية في علاج مشكلات القياس والإفصاح في شركات التأمين)⁽¹⁾

هدفت الدراسة الي الوقوف على مدى اعتماد الشركات في قطاع التأمين على المعايير المحاسبية لمعالجة مشاكل القياس والإفصاح التي يعاني منها هذا القطاع وذلك بهدف تحديد الوسائل التي تؤدي الي زيادة اعتماده على هذه المعايير، تقييم متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية المنشورة. تكمن أهمية هذه الدراسة في مدى إلتزام هذه الصناعة بتطبيق معايير المحاسبة وخاصة الدولية منها، ضرورة الاهتمام بتطوير النظام المحاسبي المطبق بشركات التأمين وتطوير مايتولد عنه من قياس وافصاح يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مستخدمو القوائم المالية. تتمثل مشكلة الدراسة عدم قدرة المعايير والقوانين المطبقة حالياً في قطاع التأمين على توفير البيانات اللازمة في شركات التأمين بما يتفق مع الأساليب الحديثة لقياس والافصاح المحاسبي بما يتفق مع التصدي لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، لا تصلح معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (503) لسنة 1997م بشكلها الراهن إلا بعد صدور قرار وزير الاستثمار رقم(243) لسنة 2006م في إطار الزام شركات التأمين بتطبيق معايير المحاسبة المصرية اعتباراً من السنة المالية التي تبدأ عام 2007م لتطوير القياس والافصاح المحاسبي في شركات التأمين بما يتلاءم مع احتياجات المهتمين به. أوصت الدراسة بضرورة التزام شركات التأمين بتطوير النظام المحاسبي المطبق بها، ضرورة تطوير المعايير المحلية لكي تتماشى مع العالمية للقياس والإفصاح عن المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مستخدمو القوائم المالية.

يري الباحث أن الدراسة تناولت دور المعايير المحاسبية في علاج مشكلات القياس والإفصاح في شركات التأمين، تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها لمشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن

(1) محمد حسن أحمد أحمد، دور المعايير المحاسبية في علاج مشكلات القياس والإفصاح في شركات التأمين، (القاهرة:

جامعة عين شمس، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2013م).

تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية بالتطبيق على مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، يحي مقدم أحمد مارن، 2013م، (متطلبات الإفصاح المحاسبي ومدى تطبيقها في القوائم المالية المنشورة للمصارف الإسلامية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى إلتزام المصارف الاسلامية بالسودان بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية المنشورة والإيضاحات المرفقة بها وفقاً لمعيار العرض والإفصاح العام، وعلى القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. هدفت الدراسة إلي دراسة القوائم الماليه المنشوره للمصارف الإسلامية بالسودان لمعرفة مدى الإلتزام بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي، وبيان أثر ذلك التطبيق على جودة المعلومات المحاسبية بتلك القوائم، وعلى القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. تكمن أهمية الدراسة في أن المصارف تلعب دوراً فعالاً في الإقتصاد الوطني لاي دولة، وتحقق سلامة الوضع المالي في المصارف من خلال الإفصاح المحاسبي. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن التزام المصارف الإسلامية بالسودان بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقاً لهذا المعيار يحقق جودة المعلومات المحاسبية المدرجه بالقوائم المالية المنشورة، أن الإلتزام بالإفصاح وفقاً لهذا المعيار يساعد مستخدمي القوائم المالية في ترشيد قراراتهم، أوصت الدراسة بضرورة التزام المصارف الإسلامية بالسودان بتطبيق جميع متطلبات معيار العرض والإفصاح العام، بضرورة تبني بنك السودان (المركزي) سياسات فاعله لمتابعة تطبيق متطلبات الإفصاح أولاً بأول، والتزام المصارف بذلك.

يرري الباحث أن الدراسة تناولت متطلبات الإفصاح المحاسبي ومدى تطبيقها في القوائم المالية المنشورة للمصارف الإسلامية بالسودان وعلى القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها للقياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية بالتطبيق على مجموعة شركات السكر السودانية.

(1) يحي مقدم أحمد مارن، متطلبات الإفصاح المحاسبي ومدى تطبيقها في القوائم المالية المنشورة للمصارف الإسلامية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2013م).

دراسة ، ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، 2013م، (أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في ان القاعدة المحاسبية العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي والتي اقراها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق في عام 1998 قد تم بناؤها على خلفية البيئة الاقتصادية العراقية وفي ظل نظام اقتصادي مخطط مركزيا والتي سبقت صدور المعيار المحاسبي الدولي (الزراعة) لم تخضع إلي اية تعديلات بالرغم من التغيرات الواسعة التي حدثت في البيئة الاقتصادية العراقية والدولية والتوجه العالمي إلي تبني المعايير المحاسبية الدولية بما يخص الاصول البيولوجية. هدفت الدراسة إلي التعرف على اهمية المعايير المحاسبية الدولية وستراتيجية التوافق معها، التعرف على متطلبات معيار المحاسبية الدولي رقم 41 (الزراعة) ، اجراء دراسة تحليلية مقارنة للقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41. تتبع أهمية الدراسة من ان خصوصية العمل للقطاع الزراعي افرزت عدد من المشاكل التي لا بد من الوقوف امامها والتحري عن المعالجات السليمة التي يجب اتخا ذها للوصول إلي بيانات مالية تعكس حقيقة اداء المنشآت التي تمارس هذا النشاط الحيوي. إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود فروق جوهرية في المعالجات المحاسبية التي تتبعها القاعدة المحاسبية العراقية وتلك التي يتبعها المعيار المحاسبي الدولي وضرورة تطوير تلك القاعدة لتكون اكثر توافقا مع المعايير المحاسبية الدولية، أوصت الدراسة بضرورة أن تلحق بالقواعد المحاسبية تفسيرات وتوضيحات وحالات من التطبيق العملي تفيد المحاسبين في الاسترشاد بها لتسهيل علمهم فهم المتطلبات التي جاءت بها تلك القواعد، ان يقوم مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق بإصدار قواعد وفقاً للتغيرات والتطورات الدولية بالاضافة إلي إصدارها بناء على ظهور مشكلات محاسبية معينة لم يسبق للمعايير الدولية معالجتها.

يرى الباحث أن الدراسة تناولت أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، تطرقت إلي اجراء دراسة تحليلية مقارنة للقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 وأساليب معالجة القصور الناتج من التطبيق العملي للقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 ، تختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها لمشاكل القياس المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية (البيولوجية) وأثر ذلك في قرارات مستخدمي القوائم المالية في مجموعة شركات السكر السودانية.

دراسة ، نهي محمد زكي محمد علي، 2014م، (أثر المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة)⁽¹⁾

(1) د. ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، (بغداد: مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد الثاني، 2014م.)، ص 186

تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية ما متطلبات المحاسبة عن الأصول البيولوجية في شركات الانتاج الزراعي والحيواني بالقيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبية ذات الصلة والقوانين واللوائح السارية؟ هل تؤثر محاسبة القيمة العادلة على الأصول البيولوجية، تحديداً عن أصول الانتاج الداجني، في شركات الانتاج الزراعي والحيواني، إيجابياً على مؤشرات الربحية في مصر؟. هدفت الدراسة إلي التعرف على ماهية الأصول البيولوجية، ومتطلبات المحاسبة عنها بالقيمة العادلة، التحقق نظرياً وعلمياً من مدى تأثير معلومات القيمة العادلة للأصول البيولوجية، وتحديداً أصول الانتاج الداجني، على مؤشرات الربحية، والتي بدورها تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية. تتبع أهمية الدراسة من خلال تصديه نظرياً وتطبيقياً لموضوع حيوي وهام وهو أثر محاسبة القيمة العادلة عن الأصول البيولوجية في شركات الانتاج الزراعي والحيواني على مؤشرات الربحية، تحديد الطبيعة الخاصة للأصول البيولوجية وتأثيرها على عمليات القياس والأفصاح المحاسبي، مدى ملاءمة محاسبة القيمة العادلة عن الأصول البيولوجية في مصر، بدلاً من محاسبة التكلفة التاريخية في الواقع العملي، تأثيرها على مؤشرات الربحية. إعمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود تأثير إيجابي لمحاسبة عن أصول الانتاج الداجني بالقيمة العادلة على مؤشرات الربحية مقارنة بمحاسبة التكلفة التاريخية، يتضح أن محاسبة القيمة العادلة تعد أحد أساليب التقييم الأكثر ملاءمة للمحاسبة عن الأصول البيولوجية، وتحديداً الأصول المتعلقة بالانتاج الداجني. أوصت الدراسة بضرورة قيام شركات الانتاج الزراعي والحيواني المقيدة ببورصة الأوراق المالية بتطبيق محاسبة القيمة العادلة، للمحاسبة عن أصولها البيولوجية، وتحديداً أصول الانتاج الداجني، نظراً لتأثيرها الإيجابي على المؤشرات المالية، وبصفة خاصة مؤشرات الربحية التي تمكن من إجراء تقييم لأداء الشركة المالي، يجب على هيئة الرقابة المالية إلزام شركات الانتاج الزراعي والحيواني بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم(35)، وذلك لتلافي فجوة الممارسة الموجودة بشركات الانتاج الداجني والعمل على وجود نهج منسق وموحد فيما بين الشركات.

يري الباحث أن الدراسة تناولت أثر المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة في الفترة مابعد الأزمة المالية العالمية على مؤشرات ربحية شركات الانتاج الداجني في مصر، بينما دراستي تتعلق بمعالجة القياس والأفصاح المحاسبي عن تكاليف الأصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية.

(1) نهي محمد زكي محمد على، أثر المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة في الفترة مابعد الأزمة المالية العالمية على مؤشرات ربحية شركات الانتاج الداجني في مصر، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، عدد خاص، 2014م.)، ص ص 601-635.

علاقة الدراسات السابقة بدراسة الباحث:

تقاطعت دراسة الباحث مع الدراسات السابقة التي تناولت موضوع القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأسبابه، وأراد الباحث في دراسته البحث في أسباب عدم التوسع في الإفصاح عن محاسبة تكاليف الاصول الزراعية (البيولوجية)، مع ربط بعض المتغيرات التي لها علاقة بحجم تكاليف الأصول الزراعية وقياسها والإفصاح المحاسبي عنها ومعرفة أثر ذلك على قرارات مستخدمي القوائم المالية. وتناولت بعض الدراسات السابقة موضوع أثر المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة، والتحليل النفعي لمشكلات القياس والافصاح المحاسبي للاصول البيولوجية، وقد ناقشت هذه الدراسات إحدى المشاكل الأساسية التي تناولتها دراسة الباحث، حيث يحاول الباحث دراسة مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية، وقياس درجة تأثر ذلك على قرارات مستخدمي القوائم المالية بمجموعة شركات السكر السودانية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الصادرة عن الشركات التابعة لها.

كما يرى الباحث أن دراسته تختلف تماماً عن جميع الدراسات السابقة التي تم إستعراضها سواء من حيث المشكلة أو الأهداف التي تسعى لتحقيقها الا أن جميع الدراسات السابقة التي تم تناولها قد كونت لدى الباحث خلفية نظرية لمفهوم ومشاكل القياس وأثر الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية في القوائم المالية، والتي من خلالها إستطاع الباحث أن يحدد مشاكل وفرضيات دراسته بشكل واضح ودقيق، بالإضافة إلى إثراء الإطار النظري من خلال مراجعة ما تناولته جميع تلك الدراسات ذات العلاقة .

1/ - الفصل الأول

القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية الزراعية

1/- الفصل الاول

القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية الزراعية

تمهيد :

لقياس والإفصاح المحاسبي في هذا المبحث سنحاول الوقوف على أهم مفاهيم القياس والإفصاح المحاسبي التي جاء في هذا المجال وكذلك مقومات القياس وذلك بالتطرق إلي كل من أركان القياس المحاسبي وخطواته وأساليبه بالإضافة إلي ذلك القياس المحاسبي للأصول البيولوجية الزراعية على وجه الخصوص, كما ارتبط القياس المحاسبي بالمحاسبه منذ نشأتها، واصبح عنصراً من عناصر عمليات المحاسبه الاساسيه ولا يمكن تحقيق الاهداف المحاسبية المنشوده منها دون القياس المحاسبي، واحتل منذ بدايه الممارسات المحاسبية اهميه كبيره اذ دون القياس تفقد المحاسبه الكثير من الموارد الاقتصاديه التي تمتلكها المنشآت سوى زراعية ام صناعية وهنا يري الباحث ضرورة أن يستعرض لقياس الاصول البيولوجية لما لها من خصائص، من حدوث تغيرات كمية ونوعية بها، وما تتصف به من تحولات بيولوجية مستمرة، حتى تعكس القوائم المالية الحقيقه لتلك الأصول. كما يمكن حصر صعوبات قياس الاصول البيولوجية في مجموعتين اساسيتين، تتعلق أحدهما بطبيعة وخصائص الاصول البيولوجية ذاتها، أما الثانية فترتبط بالنظرة إلي المعالجات المحاسبية المتوفرة ومدى توفيرها لأسس تهتم بقياس الاصول البيولوجية بتحويلاتنا المختلفه داخل المنشآت. كما يلعب الإفصاح دوراً مهماً ومركزياً سواء في الممارسات المحاسبية أو في نظرية المحاسبه، وقد تركزت أهمية هذا المفهوم بعد الإهتمام الكبير من عدة جهات، منها الجمعيات المهنية المحاسبية، وكذلك الباحثين خصوصاً المهتمين منهم ببحث الجوانب المختلفه لمستخدمي القوائم المالية. كما تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها في البيانات المالية المنشورة ويتبع هذا الاختلاف اساساً في اختلاف وجهات نظر الاطراف ذات العلاقة، أن هنالك ثمة إتجاه للتحديات التي طرحت نفسها امام معدي المعايير المحاسبية الدولية والاقليمية حظيت المحاسبه عن الانشطة الزراعية في عدد من الدول ببعض الاهتمام. سيتم تناوله من خلال المباحث الآتية:

المبحث الاول: القياس المحاسبي للأصول البيولوجية.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية.

1/1 المبحث الاول

القياس المحاسبي للأصول البيولوجية الزراعية:

ماهية القياس المحاسبي:

1/1/1 تعريف القياس المحاسبي :

أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام يرجع إلي الذي عرفه بأنه يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءً على قواعد معينة يتم إكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة⁽¹⁾. كما عرف بأنه تخصيص قيم رقميه لحدث او عنصر معين مرتبط بالشركة مع عدم اهمال البيانات التي ليس لها طبيعة كمية. ⁽²⁾ عرف أيضاً بأن يعتمد العنصر على شرط تمتع العنصر المطلوب قياصة بصفة المقارنة والمتابعة بين خاصية عنصر القياس والجانب الكمي لعنصر القياس ذاته، لذا يري (ستيفن) بأن هنالك شرطين لعملية القياس وهما، الثبات الرياضي لوحدة القياس، الثبات في تطبيق قواعد الاقتران في قياس الخواص⁽³⁾. كما عرفت جميعه المحاسبه الامريكية A.A.A القياس كما يلي: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الاعداد بأحداث المنشأة الماضية والجاريه والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضيه او جاريه وبموجب قواعد محددة. ⁽⁴⁾ كما عرفت عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي، هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، لشيء معين هو حدث إقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الإقتصادي بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية وذلك بإستخدام مقياس معين هو وحدة النقد وبموجب قواعد إقتران معينة هي وحدة الإحتساب⁽⁵⁾ كما عرف، أما إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من الواقع مستند مثل الفاتورة، سند صرف.⁽⁶⁾ كما عرف

(1) د. عبدالرزاق قاسم الشحادة، د. سمير ابراهيم البرغوثي، وآخرون، نظرية المحاسبية، (الاردن: زمزم للنشر، 2011م)، ص114.

(2) د. قاسم نايف علوان ، د. الزباني، القيمه المضافه ، (عمان : دار التقانه للنشر ، 2008 م) ، ص24

(3) د. كمال عبدالعزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبية، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م)، ص326.

(4) المرجع السابق، ص327

(5) د. وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبية، (الدنمارك، الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007م)، ص100.

(6) محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2008)، ص136.

أيضاً⁽¹⁾ Tolling ton إلي استناد الاعتراف بالاصول على مفهومين اساسيين هما " الحدث او المعاملة الاقتصادية"، "والمنافع الاقتصادية المستقبلية". ووفقاً لما جاء به⁽²⁾ weetman يعد من المقبول الاعتراف بالاصل وفقاً لمخرجاته والمتمثلة في المنافع الاقتصادية المستقبلية، مشيراً إلي ان الاعتراف بالاصل عن طريق المصدر المستخدم في اقتنائه يعد مجرد ترحيل قيمة المورد من مكان إلي آخر بالقوائم المالية وان تلك القيمة لا تعبر عن قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة.

يتضح للباحث من التعاريف السابقة مايلي :-

1. اتفاق تلك التعليقات على اهمية توافر منافع اقتصادية متوقعة للاعتراف بالاصل، مع ظهور آراء تنادي بأن الاعتراف بالاصل عن طريق المصدر المستخدم في اقتنائه يعد مجرد ترحيل قيمة المورد من مكان إلي آخر بالقوائم المالية، وان تلك القيمة لا تعبر عن قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة.

2. أن القياس يتأثر بعدة افتراضات محاسبية تتمثل في الاستمرارية والثبات والاستحقاق، وبعده اعتبارات تحكم اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية. والمتمثلة في مبداء الحيطة والحذر والاهمية النسبية.

مما سبق يستطيع الباحث تعريف القياس المحاسبي بأنه تحديد القيم التي يتم الاعتراف بها لكل من العناصر الاساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة في فترة معينة.

2/1/1 أسس القياس المحاسبي :

تختلف اسس القياس باختلاف النظام المحاسبي المطبق، ويختلف تطبيق الاسس المحاسبية من مستوي إلي آخر وهذه الاسس هي كما يلي⁽³⁾:

1- اسس الاستحقاق :

طبقاً لهذا الاساس يتم اثبات الاحداث والعمليات الماليه بمجرد تحققها وليس عند تحصيلها او دفعها نقداً، كما ان نطاق الاثبات المحاسبي يتبع داخل اساس الاستحقاق ليشمل بالاضافه إليالعمليات النقديه كافة العمليات الاجلة وايضاً عمليات التبادل العيني .

(1) Tolling ton, T., 1998, "what are Assets Any Way? Some Practical Realities", **Management Decision**, Vol. 36, No. 7, p. 452.

(2) Weetman, p., 1998, "**Assets and liabilities: Their Definition and Recognition**, ACCA Research Report No. 14, **Certified Accountant Publications** Ltd, London p. 34. As cited in Tolling ton, T., 1998, Op. Cit., p. 452.

(3) د. قاسم نايف علوان، د.الزياني، مرجع سابق، ص ص 28 - 29

2- الاساس النقدي :

يقوم هذا الاساس على ان التحصيل الفعلى هو معيار الحصول على الايرادات والانفاق الفعلى هو المعيار لحدوث النفقات .

3- اساس الاستحقاق المعدل :

يتم هذا الاساس بأستقلال الفترة المالية عن بعضها البعض ويتبع هذا الاساس وفق الاساس النقدي في اثبات الايرادات حيث يشتمل على كافة الايرادات المتعلقة بالفترة الماليه قيد القياس وكذلك ما يتعلق منها بفترة ماليه اخري شرطيه عدم اثبات هذه الايرادات الا عند التحصيل الفعلى، اما المصروفات فتتبع فيها الاساس النقدي في بعض عناصرها اذ يتم تحميل الفترة الماليه بما يتم دفعه فعلاً حتي لو كانت تلك النفقات متعلقه بفترة ماليه اخرى .

3/1/1 خطوات عمليه القياس المحاسبي :

تتمثل خطوات القياس بالاتي:

أولاً : تحديد الخاصيه محل القياس :

ان الخاصيه محل القياس في الوحدة المحاسبيه هي حدث تاريخي أثر على المركز المالي للمشروع، كما قد يكون حدثاً مستقبلياً ذا اثار اقتصاديه متوقعه على المشروع .

ثانياً: تحديد نوع المقياس المناسب لعمليه القياس مع وحدة القياس المميزه للقياس:

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على اغراض عمليه القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس، فاذا كانت اغراض عمليه القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس اسمي، اما اذا كانت اغراض عمليه القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين فالمقياس حينئذ هو مقياس الترتيب⁽¹⁾.

ثالثاً: تحديد اسلوب المقياس المناسب لعمليه القياس:

يتوقف اسلوب المقياس المتبع في تنفيذ عمليه القياس على مايلي:

1. الهدف من عمليه القياس .

2. الافق الزمني لعمليه القياس.

ويمكن ان نتناول أثر اختلاف أغراض قياس التكلفة على تصنيفها وأسس قياسها علماً بأن محاسبة التكاليف تهتم أساساً بقياس التكلفة لتحقيق أربعة أغراض رئيسية وهي قياس تكلفة الانتاج

(1) د. محمد مطر، مرجع سابق، ص ص 149 - 151.

والمخزون لإمكان إعداد القوائم المالية، قياس التكلفة لأغراض التخطيط، والرقابة، وتقييم الاداء، واتخاذ القرارات.⁽¹⁾

يمكن للباحث أن يتناول في هذا المبحث الجهود والكتابات، والآراء التي تناولت القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في محاوله للتوصل إلي مدخل قياس محاسبي، والخصائص التي يتم الإعتراف من خلاله بالأصول البيولوجية. وذلك من خلال إصدارات الإتحادات الدولية والمنظمات المهنية من إرشادات و معايير محاسبية في هذا المجال، ومحاولات بعض الكتاب والباحثين، على ان يتم إظهار بعض الجهود المبذولة في هذا الصدد.

4/1/1 جهود بعض الاتحادات الدولية والمنظمات المهنية لإرساء قواعد القياس المحاسبي للأصول البيولوجية.

تتمثل جهود الاتحادات الدولية والمنظمات المهنية لإرساء قواعد القياس المحاسبي للأصول البيولوجية بالآتي:

أولاً : جهود مجلس المعايير المحاسبية الدولية :

مقارنة بعض جهود الاتحادات الدولية والمنظمات المهنية الاقليمية بما أصدره مجلس المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): " الزراعة". ومسايرة بعض المعايير الاقليمية الصادرة بعد اصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 41:"الزراعة" في مجال قياس الاصول البيولوجية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41:"الزراعة".

ثانياً: جهود الاتحادات الدولية والمنظمات المهنية الاقليمية في ارساء قواعد قياس الاصول البيولوجية: مع زيادة الحاجة إلي اسس و قواعد محاسبية تناسب النشاط الزراعي، وفي مواجهة التحديات التي طرحت نفسها نتيجة لخصائص الاصول البيولوجية، قدمت بعض الاتحادات الدولية والمنظمات المهنية الاقليمية مبادرات عديدة وفقاً لطبيعة الاصول البيولوجية بها، فعلى سبيل المثال قامت اوروبا بإنشاء شبكة معلومات محاسبة المزارع (The Farm Accountancy Data Network (FADN).

كما ظهرت مبادرة أخرى في دول الفرنكفونية حيث أصدرت منظمة المنشآت الإفريقية بدول الفرنكفونية خطة محاسبية عامة للزراعة عام 1973م (PCG) Plan Compatible General، وانفردت فرنسا بعمل خطة محاسبية عامة للزراعة (PCGA) عام 1982، ثم اصدرت بعدها منظمة المنشآت الافريقية بدول الفرنكفونية خطط عامة خاصة بالزراعة في أواخر التسعينات من القرن الماضي لها نفس متطلبات الخطة الفرنسية.

(1) د.ناصر نورالدين عبداللطيف، وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص37.

تقدمت الهيئة الاسترالية للمعايير المحاسبية عام 1988 باصدار أكثر المعايير شمولية في ذلك الوقت وهو المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1037): الاصول المولدة ذاتيا و المعاد توليدها " Self Generating and Regenerating assets" (SGARA), وقد تم الالتزام بمتطلباته منذ يونيو 2001 م. وفيما يلي جهود بعض الاتحادات الدولية والمنظمات المهنية الاقليمية في هذا المجال, وذلك وفقاً للتبويب التالي:

اولاً: جهود الامم المتحدة في إصدار إرشادات في المجال المحاسبة الزراعي :

لم يقتصر الاهتمام بالامور ذات الطابع البيولوجي على منشآت الاعمال بل تعداه إلى المستوى القومي, حيث اصدرت الأمم المتحدة مجموعة من الارشادات عام 1968 و التي تشكل الاطار العام لإعداد الحاسبات القومية عن الاصول البيولوجية والتي اختارت اليابان تطبيقها, ثم عدلت في عام 1993 وقد تم الالتزام بتطبيقها على الحاسبات القومية اليابانية في ذات العام. وقد عرفت هذه الاصول بأنها " كائنات حية تخضع لملكية وإدارة ورقابة وحدات التنظيمية"⁽¹⁾. وفقاً لإرشادات الامم المتحدة الصادرة في عامي 1968 و 1993 تم تصنيف الأصول البيولوجية وفقاً لطبيعتها إلى نوعين هما :

1- اصول بيولوجية منتجة: تضم الأصول البيولوجية المنتجة الماشية التي تقتني بهدف التربية للحصول على منتجات الالبان أو الإنتاج الحيواني, والاشجار بما فيها النباتات والشجيرات المزروعة للحصول على الثمار أو السوائل التي تستخرج منها والقابلة للبيع كسلع تجارية, ويتم الإفصاح عنها محاسبياً كأصول ملموسة ثابتة نظراً لإستخدامها للحصول على منتجات زراعية.

2- اصول بيولوجية استهلاكية: تضم الأصول البيولوجية الاستهلاكية الماشية التي تربي بهدف الحصول على اللحوم, والمحاصيل الزراعية كقصب السكر, ويتم الإفصاح عنها محاسبياً كأصول متداولة. كما وقد تضمنت المعالجة المحاسبية في ظل الإرشادات الصادرة عام 1968 ما يلي:

- i. اعتبار الاصول التي يمكن حصاد جزء منها, او حصاد إنتاجها كأصول منتجة.
- ii. اعتبار الأصول التي تفنى بحصادها أصولاً التي بحصادها استهلاكية غير منتجة.
- iii. معالجة النمو الطبيعي للأصول المنتجة، مثل أشجار فاكهة الموالح و الماشية التي تقتني بهدف إنتاج الألبان وأشجار الشاي، كأضافة إلى الأصول الثابتة إذا بلغت مرحلة مرحلة الانتاج الاقتصادي, اما إذا لم تبلغ الإنتاج الاقتصادي فيعد ما يمكن حصاده منها كمخزون تحت التشغيل.

(1) Nomura, k., 2006, an Alternative Method to Estimate WIP Inventory for Cultivated Assets, Discussion Paper No. 101, Keio University, Tokyo, p. 28.

iv. معالجة النمو الطبيعي للأصول غير المنتجة، مثل دجاج التفرخ والزراعات الموسمية، النباتات والازهار، والاسماك وقطعان الماشية لإنتاج اللحوم، كزيادة في مخزون الإنتاج التام حيث لا تتعدى مدة إنتاج هذه المنتجات العام الواحد.⁽¹⁾

وفي هذا الصدد، يمكن للباحث القول بما يلي:

1. ضرورة الإفصاح عن الأصول المنتجة التي لم تبلغ حد الإنتاج الاقتصادي في بند مستقل مثل بند مشروعات تحت التنفيذ.

2. أن اعتبار النمو الطبيعي للأصول غير المنتجة كزيادة في مخزون الإنتاج التام في كل الحالات لا يتناسب مع احتمال عدم توافق اكتمال نمو الاصل الاستهلاكي، بحيث يصبح صالحاً للاستهلاك، مع نهاية السنة المالية، وبالتالي ففي حالة عدم اكتمال نموه فمن الأفضل اعتبارة كمخزون تحت التشغيل.

يستنتج الباحث مايلي:

1- تصنيف الأصول المنتجة التي لم تبلغ حد الإنتاج الاقتصادي في مراحل نموها في بند مستقل كأصول بيولوجية تحت الانشاء (مثل بند مشروعات تحت التنفيذ).

2- تصنيف الأصول غير المنتجة غير الناضجة كأصل متداول (مخزون تحت التشغيل).

يمكن للباحث أن يوضح التصنيف والمعالجات المختلفة للكائنات البيولوجية وفقاً لما جاء بالتوصيات الصادرة عام 1993⁽²⁾ إذ يتم التركيز على الهدف من إقتناء الأصل فإذا كان الإقتناء بهدف إستهلاكه يعد كأصل غير منتج، أما إذا كان الهدف من إقتناء الأصل الحصول على سلع أو خدمات فينظر إلي درجة نضوجه فإذا تم نضوجه يعد كأصل منتج، وإذا لم يتم نضوجه أعد كمخزون تحت التشغيل، وإنما يجب تحديد درجة نضوج هذا الأصل البيولوجي المنتج للإتجاه إلي أعتباره كأصل ثابت تحت الإنشاء في حالة عدم تمام النضج، إتياره كأصل ثابت في حالة تمام النضج.

ثانياً: جهود الاتحاد الأوروبي في إنشاء شبكة معلومات محاسبة المزارع :

(1) Nomura, k., 2006, an Alternative Method to Estimate WIP Inventory for Cultivated Assets, Discussion Paper No. 101, Keio University, Tokyo, p. 29.

(2) Nomura, k., 2006, an Alternative Method to Estimate WIP Inventory for Cultivated Assets, Op, Cit.37.

اصدر الاتحاد الأوروبي⁽¹⁾ (EU) European Union قبيل عام 1965 عدداً من الارشادات الخاصة بالمجال المحاسبي لقياس الأصول غير النقدية، و طرق عرض القوائم الماليه. وقد ظهرت بتلك الإرشادات الإتجاه إلي الأسعار الجارية كمقياس مناسب لقياس الأصول غي النقدية . وهذا وقد ظهرت حاجه الاتحاد الاوروبي إلي معلومات عن الأداء المالي للوحدات الزراعيه، مع ضرورة احتفاظ تلك الوحدات بسجلات محاسبية يمكن الاعتماد عليها في الأغراض الضريبية وفي مجال إقراض المنشآت الزراعية، ولهذا الغرض سعت مجموعه من دول الإتحاد الأوروبي (European Union Community (EEC)) -تضم عضوية 6 دول تتسم بكثافة النشاط الزراعي - في عام 1965 إلي إنشاء شبكة معلومات محاسبية المزارع (FADN) Farm Accountancy Data Network، وتضم تلك الشبكة مجموعه من الارشادات العملية التفضيلية لحل المشكلات الزراعية، واعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة.⁽²⁾

1. المفاهيم الأساسية لشبكة معلومات محاسبة المزارع :

اعتمدت شبكة معلومات محاسبة المزارع FADN على عدد من المفاهيم وردت لقائمة توضيحية أطلق عليها" المفاهيم الأساسية لشبكة معلومات محاسبة المزارع (EEC, Explanatory Note 1965)، ومن تلك المفاهيم ما يلي :

أ. وحدة الحجم الأوروبي كمقياس للحجم الإقتصادي للمنشأة الزراعية :

تعد وحدة الحجم الأوروبي هي وحدة قياس الحجم الإقتصادي للممتلكات الزراعية(وفقاً للقرار EEC/377/85) حيث أشار هذا القرار إلي انه إذا تراوح مجمل الربح النمطي للمنشأة ما بين 1200-1990 وحدة نقدية فإنه في هذه الحالة تحقق المنشأة ما يعادل وحدة واحدة من الحجم الاوروبي، وعلى ذلك يمكن التعبير عن الحجم الاقتصادي للمنشأة بوحدة أو اكثر من وحدات الحجم الاوروبي مقاساً بما تحققة المنشأة من مجمل ربح نمطي.

(1). يضم الاتحاد الاوروبي عضوية 27 دولة، تتمثل في : سوليفينيا ، المملكة المتحدة، استراليا، الدنمارك، فنلندا، فرنسا، المانيا، بلغاريا، ايطاليا، رومانيا، مالطه، بولندا، اسبانيا، السويد، البرتغال، تركيا، البانيا، البوسنة، بلجيكا، قبرص، جمهورية التشيك، استونيا، اليونان، ايرلندا، لاتفيا، ليتفانيا، لوكسمبورج، هولندا، تشيسلوفاكيا، (انقسمت فيما بعد إليالتشيك وسلوفاكيا)، كرواتيا، جمهورية الهرسك. ومن المتوقع انضمام صربيا إلى عضوية الاتحاد الوروبي.

(2) Argils'. J., M., 1988, Accounting Information and the Prediction of farm Viability

Working paper No. 227, Department of Economics and business, univertat pamper Fabre
Barcelona, march.

تصنيف المزارع: يتم تصنيف المزارع وفقاً لمعياريين; يتمثل الاول في مدى ما تحققه المزرعة من وحدات للحجم الاوروبي, أما المعيار الثاني فيتمثل في نوعية الإنتاج. إختيار عينة المزارع التي تدرج في شبكة المعلومات: يتم إعطاء المزارع أوزاناً نسبية ترجيحية وفقاً للمعيارين السابق ذكرهما في تصنيف المزارع, بحيث يتم اختيار العينة وفقاً لمستويات محددة من تلك الاوزان الترجيحية. وتعمل الشبكة المعلومات على تجميع بيانات محاسبية سنويا من عينة متناوية من المزارع التجارية من الاول الست والتي تحمل عضوية الاتحاد الاوروبي, حيث تأخذ المزارع الصفة التجارية إذا توافر فيها شرطين هما:(1)

1 إذا زاد الحد الأدنى للنشاط الاقتصادي عن وحدة واحدة من الحجم الاوروبي.

2 أمكانية تسويق الجزء الأكبر من إنتاجها.

وتأسيساً على المفاهيم السابقة يتم تجميع بيانات شبكة معلومات محاسبة المزارع عن طريق مكاتب محاسبة تابعه للشبكة, من خلال عدة مراحل تتمثل المرحلة الاولى في الاعتماد على قوائم استقصاء تستوفي بالإطلاع على فواتير البيع والشراء, والحصول على معلومات عن تعامل المزارع مع المؤسسات المالية, ومعلومات اخرى عن الاصول والخصوم, والايرادات والمصروفات, اما المراحل التالية فتتمثل في إرسالها إلي لجان خاصة بشبكة المعلومات للتحقق من دقة البيانات الواردة بقوائم الإستقصاء وتخزينها في قاعدة البيانات, حيث يتم تحليل البيانات المحاسبية الواردة لأغراض تقييم الأصول والخصوم والاعتراف بالإيرادات والمصروفات, واعداد ما يشبه القوائم المالية لتلك المزارع.

المعالجات المحاسبية في ظل شبكة معلومات محاسبة المزارع (2) FADN:

في ضوء المفاهيم الأساسية السابقة تضمنت FADN مجموعة إرشادات تفصيلية تساعد على قياس قيمة الأصول المرتبطة بالمزارع, سواء تمثلت في مجموعة الأصول الحية او مجموعة الأصول الثابتة القابلة وغير القابلة للإهلاك المتعارف عليها في أي نشاط آخر. بالإضافة إلي توفير مجموعة أخرى من الإرشادات للاعتراف بالإيرادات والمصروفات .

وفيما يلي الإرشادات الخاصة بشبكة معلومات محاسبة المزارع:

اولاً : في مجال قياس الأصول :

تناولت الإرشادات الصادرة عن شبكة معلومات محاسبة المزارع قياس الاصول بأنواعها المختلفة على النحو التالي:

(1) Ibid,pp. 361- 382

(2) Ibid,pp. 361- 383

1. يتم قياس كل الأصول غير النقدية - وخاصة الماشية - بالأسعار الجارية في بدايه ونهاية الفترة المحاسبية، مع ملاحظة أن اساس الأسعار الجارية لا يعد أساساً شائعاً عند قياس الأصول في المدن الاوروبية .

2. يتم قياس الأراضي المرتبطة بالنشاط الزراعي بالأسعار الجارية للاراضي غير المستاجرة المشابهة والتي تتسم بنفس الصفات , وتقع في نفس الموقع, ولها نفس الجودة, والتي تستخدم في ذات الغرض, مع خصم تكلفة التطوير من قيمة تلك الأراضي.

3. يتم قياس الاصول القابلة للاهلاك مثل مباني والآلات على اساس تلك التكلفة, وفي حالة عدم إمكانية التوصل على تكلفة الإحلال او عدم امكانية الاعتماد عليها يتم تطبيق الارشادات الخاصة بتطوير تكلفة الحيازه عن طريق ارقام قياسيه خاصة.

4. يتم تقدير المخزون من منتجات المزارع على اساس القيمة الممكن تحقيقها Realizable value في تاريخ إعداد القوائم المالية مع ملاحظة عدم استبعاد تكلفة المبيعات.

5. يتم تقدير الغابات بالتكلفة التاريخية.

6. يتم الاعتراف بالتغيرات في اسعار البيع الجارية للأصول غير النقدية في صورة أرباح و خسائر الحيازه.

وبهذا يتضح للباحث ان شبكة معلومات محاسبة المزارع كان لها قصب السبق للاتجاه إلي القيم الجارية عند قياس الأصول البيولوجية, المرتبطة بها مما يؤدي إلي الوصول إلي صورة حقيقة خاصه بقيمة تلك الأصول.

ثانياً : في مجال الاعتراف بالايراد :

تبعث شبكة معلومات محاسبة المزارع, عند الاعتراف بالايراد, مدخلا اتسم بالخصائص الآتية:

1. يتم تقدير مبيعات المنتجات الزراعية وفقاً لأسعار السوق .

2. الاعتراف بالايراد من منتجات الزراعية على اساس الانتاج, مقوماً بأسعار السوق.

3. يتم معالجة أرباح الحيازه (مكاسب الحيازة)، والتي يتم تحقيقها من خلال تخزين المنتجات الزراعية - كإيرادات.

4. يتم الاعتراف بالإعانات الحكومية، والتي تعد مصدر دخل رئيس في المزارع. وفقاً للاساس النقدي.⁽¹⁾

(1)Ibid,p. 383

يستطيع الباحث أن يوضح بعض الملاحظات فيما اتبعتها شبكة معلومات محاسبة المزارع بالإيراد تتلخص في الآتي:

1. عدم وضوح المقصود بالاعتراف بإيراد المبيعات وفقاً لأسعار السوق .
 2. أفضلية الاتجاه إلي مطلق مكاسب الحيازة بدلاً من مصطلح أرباح الحيازة.
- ويري الباحث تمثيلاً مع الاتجاه نحو الإعراف بالإيراد من منتجات الزراعية على أساس الإنتاج، مشير إلي اتفاق الاعتراف بالإيراد من المنتجات الزراعية وفقاً لأساس الأنتاج مع ما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (18): الإيراد، حيث يعترف بتحقيق الأيراد على أساس الإنتاج في نشاط التعدين، وفي النشاط الزراعي في ظروف خاصة وهي وجود الاتفاقيات الحكومية الخاصة بشراء المنتج، أو إبرام عقود طويلة الأجل، وفي حالة توافر أسواق دائمة لتلك المنتجات يمكن في ظلها تجاهل إمكانية عدم البيع.
- يستطيع الباحث أن يضيف ما يلي:

1. ضرورة ان يتزامن الاعتراف بإيرادات المنتجات الزراعية على اساس الانتاج مع الإفصاح عن مكاسب و خسائر حيازة المنتجات الزراعية كبنود من بنود الارياح المحتجرة بقائمة المركز المالي.
2. إن الإعراف بإيرادات المنتجات الزراعية على أساس الانتاج وعدم الإعراف بها كمكاسب خسائر حيازة المنتجات الزراعية يعد عاملاً مؤثراً على رقم صافي الربح الذي يعتبر اساساً لتوزيع الارياح، مما يؤدي إلي توزيع فعلى لأرباح لم يتم تحقيقها، الأمر الذي يؤثر على الاخلاص بالحفاظ على رأس مال المنشأة.

ثالثاً: في مجال التكاليف :

تم التفرقة بين أربعة أنواع من التكاليف تختلف معالجتها على النحو التالي:

1. تكاليف مرتبطة بالنشاط:
تضم التكاليف المرتبطة بالنشاط تكاليف الحصول على البذور والمخصبات، وما يستخدم لوقاية المحصول، والتكاليف المرتبطة بالتغذية والعناية بالمحصول، والتكاليف الخاصة بالماشية، حيث يتم الاعراف بالتكاليف المرتبطة بالنشاط وفقاً لأساس الاستحقاق آنف الذكر.
- وفي هذا الشأن يؤيد الباحث اتجاه الارشادات الخاصة بشبكة معلومات محاسبة المزارع إلي الاعتراف بالتكاليف المرتبطة بالنشاط الزراعي وفقاً لأساس الاستحقاق نظراً لضرورة تحديد أية مصروفات مقدمة او مستحقة بهدف توفير صورة حقيقية للمركز المالي للمنشأة الزراعية.
2. التكاليف غير المباشرة بخلاف الإهلاك :
تشمل تكلفة استخدام الآلات والمعدات، وتكلفة المبانى، والطاقة، وتكاليف عقود العمل حيث يتم الإعراف بتلك التكاليف غير المباشرة وفقاً لأساس الاستحقاق.

3. اما الإهلاك:

يتم استخراج قسط الإهلاك حسب قيمة الأصل البيولوجي المرتبط بها و الذي يتم قياسه محاسبياً وفقاً لتكلفة الإحلال, كما يتم تقدير الاستهلاك الذاتي للمنشأة من الماشية ومنتجات المزارع بصافي القيمة السوقية.

ومن الجدير بالذكر, يري الباحث انه يتم إعادة تقدير الأصول البيولوجية في ضوء التغيرات التي تطرأ عليها سواء بالنقص نتيجة للنفوق أو البيع, أو بالزيادة نتيجة النمو أو النتاج الجديد.

4. المصروفات المرتبطة بالحصول على خدمات من غير :

تضم المصروفات المرتبطة بالحصول على خدمات من غير: الأجر والايجار والفوائد, حيث يتم الاعتراف بتلك المصروفات وفقاً للأساس النقدي طبقاً لما ورد في إرشادات شبكة معلومات محاسبة المزارع من معالجات. مع ملاحظة عدم اشمال بند الأجر على المكافآت والتعويضات المدفوعة للعاملين و أسرهم, وكذلك الاعباء الاجتماعية التي يستفيد منها أحد أعضاء أسر العاملين.

ويرى الباحث أن الاعتراف بالمصروفات المرتبطة بالحصول على خدمات من غير وفقاً للاساس النقدي يتناقض مع اتجاه الإرشادات للاعتراف بالمصروفات المرتبطة بالنشاط وفقاً للأساس الاستحقاق, حيث تعد المصروفات المرتبطة بالحصول على خدمات من غير وثيقة الصلة بالنشاط الزراعي, إذ لا يتم إنجاز النشاط الرئيس إلا بها .

ثالثاً: جهود منظمة المنشآت الإفريقية بالدول الفرنكفونية والجهود الفرنسية في إصدار خطط

محاسبية عامة للزراعة:

أصدرت منظمة المنشآت الافريقية Organization Commune Africana Malaga he et Mauricienne (OCAMM) في الدول الفرنكفونية الافريقية⁽¹⁾ Francophone African مجموعه قواعد محاسبية خاصة بالقطاع الزراعي صدرت ضمن عدة خطط محاسبية عامة بالدول الفرنكفونية, وتتمثل تلك الخطط فيما يلي:

أ - الخطة المحاسبية العامة للزراعة للدول الفرنكفونية عام 1973.

ب - الخطة المحاسبية العامة للزراعة بفرنسا 1982.

(1) تعبر الدول الفرنكفونية عن الدول الناطقة بالفرنسية والتي تحمل عضوية المنظمة الفرنكفونية , وتضم فرنسا بلجيكا, كندا, سويسرا, هايتي, لبنان , جبال الانديز غرب فرنسا, وعدة مدن في افريقيا , وتاهيتي في جنوب الباسفيك. اما المدن الفرنكفونية الافريقية فتعبر عن الدول الافريقية الناطقة بالفرنسية والتي تحمل عضوية المنظمة الفرنكفونية وهي غينيا و الكاميرون.

ج- الخطط المحاسبية العامة للزراعة بالدول الفرنكفونية الافريقية في اواخر التسعينات من القرن الماضي.

حيث اصدرت منظمة المنشآت الافريقية خطة محاسبية عامة (PCG) Plan Compatible General أعدت عام 1973م، وقد تضمنت نفس المتطلبات التي سارت عليها الخطة المحاسبية العامة للقطاع الزراعي في فرنسا (French PCGA)، والتي تم إعدادها في عام 1982م، وقد تضمنتا الخطتان عدة متطلبات للقياس المحاسبي للمنتجات الزراعية والأصول البيولوجية، نتلخص في الاتى:

1. قياس الانتاج المباع بسعر السوق
2. قياس الانتاج المضاف للمخزون بكلفة الانتاج
3. قياس الاصول البيولوجية والمنتجة داخل المنشأة بتكلفة الانتاج، حيث تعتمد في تقييمها على أساليب محاسبة التكاليف.

يري الباحث أن الاعتراف بتكلفة الانتاج لايعكس عدالة القوائم المالية للمنشأة الزراعية. ومما تجدر الاشارة اليه بشأن قياس الاصول البيولوجية المنتجة داخل المنشأة بتكلفة الانتاج، من ان قياس الانتاج غير المباع باقل من القيمة الحقيقيه سيؤدى حتماً إلي تدنى الارباح، مما ينعكس تاثيره على حصيلة الضرائب. كما انه يمكن في حاله الاعتراف بالانتاج على اساس سعر السوق ان يتم الاعتراف بالتغيرات في السعر والسوق وتكلفه الانتاج كارباح محتجزه تحت مسمى "مكاسب وخسائر الحيازه" (1). ومواصلتاً للجهود السابقه ، اسفرت جهود منظمه المنشآت الافريقيه African's Zone French franc، في اواخر التسعينات من القرن الماضي بالدول الفرنكفونيه الافريقيه التي تضم الكاميرون وغينيا عن نظامين جديدين هما: (2)

النظام الاول : نظام شامل للدول الفرنكفونيه في غرب افريقيا System Comp table Oust African (SYSCOA)تضمن خطه محاسبية عامه لدول فرانكفونيه في غرب افريقيا.

النظام الثاني: نظام شامل لدول الفرنكفونيه في وسط افريقيا L'organisation pour L'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) تضمن خطه محاسبية عامه لدول فرانكفونيه في وسط افريقيا . هذا وقد تضمنت تلك الخطط العامه الشامله لدول الفرنكفونيه الافريقيه متطلبات متشابهة لما ورد بالخطه المحاسبية العامه الفرنسيه للقطاع الزراعي ، مع التأكيد على إتباع التكلفة التاريخيه والاعتماد على اساليب محاسبية التكاليف، والبيانات الاحصائية في هذا المجال.

(1) Loc hard, J., 1990, Comprendre La Comptabilite Generale en Schema color (Paris: less Editions d'Organisation), as Cited in Elad, C., 2004, p. 628.

(2) تضم المنظمة الكاميرون وغينيا

تخليصاً لما سبق، يمكن للباحث القول بان الخطط العامه الشامله PCGs منذ بدايتها SYSCOAPCG, OHADAPCG, French PCG Agricole OCAMPCG اتبعت نفس المتطلبات المحاسبية عند قياس الاصول البيولوجية يتم قياس الاصول البيولوجية على أساس التكلفة التاريخيه، بالاعتماد على أساليب محاسبة التكاليف، والبيانات الاحصائية.

رابعاً: جهود الهيئة الاسترالية للمعايير المحاسبية في اصدار المعيار الاسترالي رقم (1037): " الاصول المولدة ذاتيا والمعاد توليدها":

اصدرت الهيئة الاسترالية للمعايير المحاسبية (Australian Accounting Standard Board) (AASB) المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1037): " الاصول المولدة ذاتيا والمعاد توليدها" (SGARA) Self Generating and Regenerating Asset عام 1998. ويعد هذا المعيار هو الاول من نوعه الذى يتناول المحاسبة عن الاصول البيولوجية.⁽¹⁾

في سبيل إصدار المعيار المحاسبي الاسترالي، عهدت الهيئة الاسترالية للمعايير المحاسبية إلي معهد الابحاث المحاسبية للاسترالية القيام بإعداد مسودة للمعيار، وذلك تمهيداً لإصدار معيار محاسبي استرالي بعد ان طرحت مسودة المعيار للتعلق عليها من قبل المهنيين والممارسين لمهنة المحاسبة و الاطراف الاخرى ذوى العلاقة بالمعيار.

وفيما يلي تطورت اعداد المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1037): " الاصول المولده ذاتياً والمعاد توليدها": وتحليل ما تضمنه تلك التطورات بهدف استنباط كيفية الاعتراف بالاصول البيولوجية، المسودة رقم (83) .

المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1037): " الاصول المولده ذاتيا و المعاد توليدها".

1 المسودة رقم (83) :

طرح معهد الابحاث المحاسبية الاسترالية المسودة رقم (83) (ED) Expose Draft للتعلق عليها، وذلك من جانب الاكاديميين، والممارسين، المهتمين بالامور المحاسبية⁽²⁾

قد ورد بذلك المسودة تصنيف الاصول البيولوجية إلي اصول بيولوجية متداولة وغير متداولة، وقد اتفقت الاراء على اهمية هذا التصنيف وبحيث يتم الاعتماد على اساس واضح لتفرقه بين الاصول الاستهلاكية التي تتم تصنيفها كاصول متداولة، والأصول المنتجة التي تم تصنيفها

(1) The Australian Accounting Standard Board, 2004, AASB 141 "Agriculture", July.

(2) Herbohn, K. and Herbohn, J., 2006, International Accounting Standard (IAS) 41: What are the Implications for Reporting Forest Assets? Small Scale Forestry, Vol.5, No.2, pp-175-189.

كأصول غير متداولة. أهمية هذا التصنيف عند الإفصاح عن الأصول البيولوجية الحيوانية مثل قطعان الأبقار حيث تعد كأصول متداولة في حالة تربيتها للحصول على اللحوم وكأصول غير متداولة في حالة تربيتها للحصول على إنتاج حي جديد، أو الحصول على ألبان.

يتفق الباحث مع ماورد في المسودة رقم (83) مع ضرورة تصنيف الأصول البيولوجية إلي أصول بيولوجية متداولة وغير متداولة لإعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات التي تتصف بة من الثبات والقابلية للمقارنة.

هذا، وقد تفاوتت آراء المعلقين على مسودة المعيار فيما يختص بمدخل القياس، وبصفة عامة فقد تأييد الاتجاه العام للقيمة السوقية لمتطلبات مسودة المعيار، ظهر أكثر التأييد من المنشآت التي تمارس نشاطا يرتبط بالأصول البيولوجية من الغابات والماشية، بينما لم تؤيد المنشآت التي تمارس نشاطا يرتبط بالأصول البيولوجية من أشجار العنب، والمحاصيل الزراعية والبساتين متطلبات تلك المسودة (1).

يرى الباحث أنه يمكن تبرير تأييد المنشآت التي تمارس نشاطات ترتبط بالأصول البيولوجية من الغابات والماشية لأغراض إنتاج الألبان ولأغراض النجاج الحيواني إلي القيمة السوقية، نظرا لاعتبارها من الأصول الثابتة التي تمتد أعمارها الإنتاجية لعدة سنوات، من ثم تحتاج إلي قياس التغيرات التي تطرا عليها من عام إلي اخر، مع الإفصاح المحاسبي عن تلك التغيرات، وكذلك الحال فانه يمكن تبرير عدم تأييد المنشآت التي تمارس نشاطا زراعيًا ترتبط بالمحاصيل الزراعية الموسمية، نظرا لعدم وجود ما يستدعي إتباع تلك المنشآت لتلك المتطلبات، نظرا لان تلك المحاصيل الزراعية الموسمية قصيرة الاجل، ويمكن الاعتراف بها بالتكلفة في حالة عدم استكمال نموها في تاريخ إعداد القوائم المالية، اما في حالة حصادها فيمكن الاعتراف بها كمخزون في حالة عدم بيعها مع قياسها بصافي القيمة السوقية او الاعتراف بها كإيرادات للمبيعات في حالة البية مع قياسها في هذا الحالة بالقيمة البيعية.

يستنتج الباحث مما سبق انه لا يمكن تبرير عدم تأييد المنشآت التي تمارس نشاطا زراعيًا يرتبط بالأصول البيولوجية طويلة الاجل كأشجار العنب، نظرا لامتداد عمر حدائق لعدة سنوات. لقد ظهر في تعليق Herbohn and Herbohn على المسوده رقم (83).

لمناقشة عدد من النقاط وفيما يلي يتناول الباحث تلك النقاط المرتبطة بقياس الاصول البيولوجية مرتبة وفقاً للأهمية النسبية لها كأحد جوانب تطوير قياس الأصول البيولوجية.

(1) The Australian Accounting Standard Board, 2005, Year 2005 Impact Statement: AASB 141 "Agriculture", May.

أولاً : قياس الأصول البيولوجية بصافي القيمة السوقية:

يحتل قياس الأصول البيولوجية على أساس صافي القيمة السوقية المرتبة الثانية من حيث الأهمية كأحد جوانب التطوير المشار إليها في مسودة المعيار، وذلك فقا لما ورد من التعليقات مديري المنشآت الزراعية، والهيئات المهنية، والاكاديمين، والمحاسبين. وبالرغم من هذا تعد موضوعة القياس على أساس صافي القيمة السوقية موضع انتقاد أساسي للمسودة رقم(83).⁽¹⁾

ويري ان اهم اسباب تلك الانتقادات يرجع الامور التالية:

أ. صعوبة التطبيق العملي لهذا المقياس في حالة غياب أسواق نشطة تتصف بحركة التداول بين البائعين والمشتريين خاصة في حالة حدائق الفاكهة أو بساتين الازهار، أو الغابات ومحاوله قياس الاصول البيولوجية بصورة منفصلة عن الاصول المرتبطة بها مثل الارض المزروعة عليها.

قد أبدى مديرو منشآت مزارع العنب آراءهم حول هذا الامر والتي تتلخص فيما يلي :

1. عدم توافر سوق الاشجار العنب بدون الارض المزروعة عليها، و حتي اذا توافر ذلك السوق فلن تتوافر بخصائص السوق النشطة الواجب توافرها للقياس المحاسبي لقيمة الاصل البيولوجي.

2. وجود صعوبات في تحديد صافي القيمة السوقية لمزارع العنب لان قيمة الياردة في المزرعة تتوقف على عدة عوامل منها: عدد ونوع الاشجار المزروعة، و موقع الارض مصدر الماء طرق التعريش، والظروف الجوية والمناخية المتوقعة.

أما في مجال قياس الاصول البيولوجية بصافي القيمة السوقية.

يستطيع الباحث أن يبيد الملاحظه التالية:

تفضيل الاتجاه إلي بعض الاسس التي تعتمد على القيمة مثل القيمة السوقية والتي قد تتمثل في القيمة السوقية العادلة في حالة توافر سوق نشطة، والقيمة الاستيدالية، وصافي القيمة البيعية والقيمة الاقتصادية متمثلة في القيمة الحالية، ولكن مع مراعاة صعوبة الاعتماد على القيمة العادلة نظرا لعدم توافر الاسواق النشطة.

كما يري الباحث في حالة توافر عدة أسواق لنفس الاصل البيولوجي، او المنتج الزراعي يمكن التوصل إلي حساب متوسط لقيمة ذلك الاصل أو المنتج في تلك الاسواق بالاعتماد على إحدي أسس القياس السابقة الذكر. كما يري ايضاً امكانية قياس القيمة الكلية للارض الزراعية

(¹) Herbohn and Herbohon, Ibid, pp.181-183.

متضمنة الاصل الابيولوجي, ثم قياس قيمة الارض الزراعية منفردة وخصمها من القيمة الكلية للارض الزراعية ومن ثم التواصل إلي القيمة الاصل البيولوجي. وهذا الاتجاه هو بالفعل ما أشار اليه المعيار الاسترالي (1037) فيما بعد, وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): " الزراعة ". (1)

ب. صعوبه تقييم المحاصيل الموسمي (مثل القمح، والسكر، والقطن) وفقا لصافي قيمه السوقيه, ويرجع السبب في ذلك إلي تذبذب قيمه المحصول باختلاف ظروف السوق في الاجل القصير من ناحيه, وكميه العرض والطلب, وجودة المحصول من ناحية اخرى .

يتضح الباحث من هذه الصعوبات مايلي:

1. حقيقه وجود تلك الصعوبات مما يؤدي إلي ضروره دراستها بعنايه لامكانيه تحديد قيمه الاصل في وقت اعداد القوائم الماليه للمنشآت الزراعيه.
2. ضروره الافصاح في الايضاحات المتممه عن الاختلاف في قيمه المحصول الموسمي من وقت لآخر وذلك دون الاشاره إلي وجود قيمه عادله له.
- ج. اشار مديرو شركات مزارع الاخشاب, وغابات إلي اهميه موضوعيه القياس, وعدم توافر تلك الموضوعيه في ظل متطلبات تلك المسوده رقم (83) , حيث تم ذكر الاسباب التاليه:

1. عدم توافر اسواق نشطه للاشجار الخشبيه غير الناضجه, وبالتالي يعتمد تقدير قيمه السوقيه في معظم الحالات على صافي قيمه الحاليه للمتاح بيعه من الاخشاب مع زياده احتمالات التلاعب في صافي قيمه الحاليه للاصول البايولوجيه (الغابات), نتيجته لتاثير اختلاف معدل الخصم الذي والذي يمكن عدليه من عام لآخر, من ما يؤثر على مكاسب وخسائر الحيازه غير المحققه التي يتم الاحصاء عنها في قائمه الدخل. (2)

2. انتقد بعض مديري الادارات المسؤله عن الغابات وجود عده قيم جاريه يمكن الاختيار من بينها عند قياس الاصل البيولوجي حيث يمكن الاختيار من بين القيم السوقيه التاليه: قيمه سوقيه عادله, وصافي القيم البيعيه, واسعار البيع الجاريه. ومن الملاحظ ان اختلاف الطرق المستخدمه في القياس يؤدي للتبعيه إلي اختلاف قيمه السوقيه المقدره من فتره ماليه لآخرى .

في هذا الصدد, يؤيد الباحث الاراء السابقه إذ أن الاتجاه إلي استخدام القيم السوقيه والقيم الاقتصاديه بصوره عامه انما يستوجب الاختيار من بين تلك القيم دون الالتزام بإحداها, مما يمثل عاملاً مساعداً

(1) Ibid, pp. 185- 186

(2) Ibid, pp. 186- 187

للتطويع المصطنع للأرباح كجانب سلبي لإدارة الربحية وبدوره يؤدي القياس غير المناسب للاصول البيولوجية المتولد منها هذه الربحية.

ثانياً : تحديد تكلفة المنتج الزراعي غير البيولوجي الناتج من الاصول البيولوجية:

في هذا المجال وردت تعليقات مديري شركات مزارع العنب بشأن صلاحية اعتبار صافي القيمة السوقية لمنتج الزراعي في وقت الحصاد ممثلة للقيمة التي يتم الاعتراف بها, والافصاح المحاسبي عنها وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1519) : "المخزون".⁽¹⁾

فقد أشارت تلك التعليقات إلي انه في صناعة تخمير الاعناب تتفاوت فترة التخمير بين عام واحد إلي اربعين عاماً , مما يمثل عاملاً مؤثراً في إختلاف القيمة السوقية للأعناب بصورة جوهرية من فترة مالية لآخري, وبما ينعكس على مدى تمثيل القوائم المالية للصورة الحقيقية للمركز المالي للمنشأة. وقد اشارت تلك الآراء على انه يجب الافصاح محاسبياً عن اعلى قيمة تجارية للمنتج الزراعي عند الاعتراف به في قائمة المركز المالي, وذلك حتى يتم بيعة مع الاخذ في اعتبار صعوبة تحقيق ذلك علمياً في حالة تخمير الاعناب لفترة طويلة, نظراً للتفاوت الواضح في فترة الابقاء على المخزون من عام واحد وحتى أربعين عاماً.

وهناء يري الباحث نتيجة لما سبق, ثار الجدل حول صلاحية اعتبار صافيا لقيمة السوقية للمنتج الزراعي في وقت الحصاد ممثلة للقيمة التي يتم الاعتراف بها وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1519) : "المخزون".

هذا, وقد تناولت التعليقات على مسودة المعيار نطاق المعيار, وقد نادى بعض الآراء لعدم جدوى وجود معيار محاسبي خاص بقياس الاصول البيولوجية, والافصاح المحاسبي عنها, الا توافرت ارشادات توضيحية تتناول قياس الاصول البيولوجية بأنواعها المختلفة متضمنه الغابات, الماشية, مزارع العنب, مزارع الاشجار المثمرة, نباتات الزينة, الزهور, مع ابداء ملاحظات بملائمة المعيار للاصول البيولوجية طويله الاجل كالغابات أكثر من ملائمتها للأصول البيولوجية قصيرة الاجل مثل المحاصيل الاستهلاكية التي تمتد دورة حياتها لفترة اقل من عام من لحظة زراعتها وحتى حصادها.

وتأسيساً على ما سبق يستطيع الباحث أن يظهر مدى الحاجة إلي تطبيق معيار محاسبي للزراعة يعمل على استقرار المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية طويلة الاجل , وكذلك قصيرة الاجل. اذ انه في مجال الاصول البيولوجية قصيرة الاجل تظهر حالتها إمكانية حصاد أو عدم حصاد المنتج

(1) The Australian Accounting Standard Board 2005, Year 2005 Impact Statement: AASB 1519 "Inventory", May.

الزراعي أو الاصل البيولوجي الاستهلاكي خلال الفترة المحاسبية. ومن ثم يجب دراسة كيفية الاعتراف في القوائم المالية، بالاصول البيولوجية قصيرة الاجل إذا لم يتم حصاد الاصل البيولوجي والمنتج الزراعي خلال الفترة المحاسبية، وكذلك في حالة حصاد المنتج الزراعي، (الاصل البيولوجي قصير الاجل) وعدم بيعه خلال الفترة المحاسبية.

وفي ضوء التعليقات الواردة على متطلبات المسودة رقم (83)، قامت الهيئة الاسترالية للمعايير المحاسبية بإعداد المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1037): "الاصول المولدة ذاتياً والمعاد توليدها" (Self Generating and Regeneration Assets). ومن الجدير بالذكر، ان الهيئة الاسترالية للمعايير المحاسبية (AASB) قد حققت مسؤوليات وصلاحيات مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمتعلقة بتوافق نساق المعايير الاقليمية مع المعايير الدولية، حيث تم إصدار المسودة رقم (83) بعد إصدار اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC لمسودة قائمة المبادئ Draft Statement of Principles الخاصة بالزراعة عام 1997، والتي عملت فيها على محاولة اتساق المعايير الاسترالية مع المعايير الدولية، وبالرغم من ذلك ظهرت بعض الاختلافات بين العيار الاسترالي المقترح، ومسودة قائمة المبادئ في العديد من الجوانب منها نطاق المعيار، والمصطلحات، والاعتماد على اساس صافي القيمة السوقية كأساس لقياس الاصول البيولوجية في المقابل اساس القيمة العادلة.

المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1037): "الاصول المولدة ذاتياً و المعاد توليدها:

تم تطبيق المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1037) على الاصول الحية غير البشرية، والتي يتم تملكها بهدف تحقيق الربح، بغض النظر عن طول دورة الانتاج، او طريقة تجديد تلك الاصول. إذ يتم تطبيق المعيار على الاصول المولدة ذاتياً والتي يتم تجديدها طبيعياً

(مثل الماشية)، وكذلك الاصول المعاد توليدها والتي يتم تجديدها باستخدام تكنولوجيا طبيعية (مثل الاستنساخ).⁽¹⁾

وقد أشار المعيار إلي انه عند حدوث تغير بيولوجي في فتره قصيرة يؤدي إلي انتهاء عمر الاصل البيولوجي، فإن الاصل البيولوجي الذي يخضع للمعيار رقم (1037) يتحول إلي اصل غير حي " لا يخضع لمتطلبات نفس المعيار، فعلى سبيل المثال يخضع قياس أشجار العنب والافصاح المحاسبي عنها، والتي تعد من الاصول الحية، متطلبات المعيار بينما لا تخضع ثمار العنب كمخزون لمتطلبات المعيار نظراً لكونه أصلاً غير حي.

(1) The Australian Accounting Standard Board, 2001, **AASB** 1037, Ibid, p, 9.

وقد ورد ضمن المعيار رقم (1037) عدة متطلبات لقياس الاصول البيولوجية يمكن توضيحها فيما يلي :

قياس الاصول البيولوجية الزراعية:

وفقاً لمتطلبات المعيار يتم قياس الاصول البيولوجية بصافي القيمة السوقية في كل تاريخ لإعداد القوائم المالية، أذ يعتبر القيمة السوقية عن القيمة المتوقع الحصول عليها عند التخلص من الاصل البيولوجي ببيعه في ظروف تسويقية الخاصة بالمنشأة.

ويستطيع الباحث أن يضيف بعض الملاحظات انة، في حالة عدم توافر أسواق نشطة تتصف بحركة التداول بين البائعين والمشتريين للأصل البيولوجي بصورة دائمة يتم الاعتماد على افضل مؤشر صافي القيمة السوقية كأحدث صافي قيمة سوقية لنفس الاصول او الاصول المشاركة، أو صافي القيمة السوقية بصورة مشابهة لها، او صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من الاصول الحية عند معدل خصم يعبر عن معدل الخصم السائد في السوق والمعدل الذى تحدده الادارة مما يعكس لمخاطر المرتبطة بتلك الاصول. وهذا ما تم الاتجاه إليه بالاطار المقترح مع محاولة تحديد مدخل القياس المحاسبي الذى يعتمد على القيمة السوقية.

هذا وقد اتجه المعيار الاسترالي للاعتماد على التكلفة في حالتين تمثلتا في حدوث تغيرات بيولوجية طفيفة بعد حدوث التكلفة مع عدم إمكانية الاعتماد على مؤشر آخر يستند على صافي القيمة السوقية، كذلك إذا كانت ظروف عدم التاكيد المحيطة بالاصول البيولوجية تؤدي إلي عدم القدرة على الاعتماد على أي مؤشر آخر يعكس صافي القيمة السوقية مع ملائمة التكلفة والقدرة على الاعتماد عليها. وهذا ما تم الاتجاه اليه بالاطار المقترح .

1. مشكلات القياس المحاسبي للنفقات اللاحقة للاستحواذ على الاصل البيولوجي الزراعي:

أن النفقات اللاحقة للاستحواذ المبدئي أو الأولي للأصل النباتي يتم معالجتها محاسبياً وفقاً لتصنيف هذا الاصل، هل هو أصل ثابت أم متداول؟ وذلك لأن المعالجة المحاسبية ستختلف وفقاً لهذا التصنيف وذلك كمايلي:

1. فإذا تم تصنيف الاصل النباتي على أنه أصل ثابت كحدايق الفاكهة فإن النفقات اللاحقة على هذا الأصل النباتي والتي تنفق بعد مرحلة الانتاج الاقتصادي للحديقة تعتبر نفقات تشغيل أو نفقات إيرادية تحمل على حسابات النتيجة في الفترات التي تنشأ فيها هذه النفقات.

2. أما إذا كان الاصل النباتي يمثل أصلاً متداولاً غير مكتمل النضج كالمحاصيل الزراعية فإن النفقات اللاحقة تضاف إلى تكلفة الاصل حتى يصبح ناضجاً وصالحاً للبيع، حيث يعامل الاصل البيولوجي النباتي في هذه الحالة باعتباره بضاعة تحت التشغيل كما هو الحال في المنشآت الصناعية.⁽¹⁾
تحقق الايراد وفقاً للمعيار رقم (1037):

وفقاً لمتطلبات المعيار تعد نقطة البيع هي نقطة تحقق الايراد الاصل البيولوجي الحي، والمنتج الزراعي غير الحي في حالة حصاده وبيعه. اما في حالة الاصول البيولوجية خلال فترة حياتها فينتطلب المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1037) إعادة التقدير بصافي القيمة السوقية في تاريخ إعداد القوائم المالية، مع الاعتراف بمكاسب وخسائر الحيازة غير المحققة والناجمة عن إعادة التقدير في قائمة الدخل، ولكن لم يتحدد ضمن المعيار كيفية ذلك. وقد لاقى التحول على اتباع متطلبات المعيار الاسترالي رقم (1037) العديد من الانتقادات التي قادت إلى عدم جداوه من الناحية التطبيقية. وفي سبيل توفير عوامل النجاح لتطبيق هذا المعيار.⁽²⁾

يستطيع الباحث أن يخلص بأن قياس الاصول البيولوجية الزراعية في تاريخ كل ميزانية بقيمتها العادلة يؤدي إلى أن هذه الاصول الزراعية تعبر عن قيمتها الحقيقية في تاريخ كل ميزانية.

(1) د. أحمد الخطيب، د. هاشم أحمد عطية، المحاسبة في قطاع الإستغلال الزراعي، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2000م)، ص 164.

(2) The Australian Accounting Standard Board, Ibid., p.11

1/2/1- المبحث الثاني

الافصاح المحاسبي للأصول البيولوجية الزراعية:

1/2/1 مفهوم الإفصاح المحاسبي :

عرف الإفصاح بالعلانية الكاملة أما في المحاسبة فيقصد به أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم مستخدمي المعلومات والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات بطريقة سليمة. هو توصيل كل المعلومات التي تؤثر على القرار أو الحكم الصادر من قارئ القوائم المالية أو المطلع عليها ولذلك يكون الإفصاح عن كل المعلومات العامة في داخل القوائم المالية أو خارجها بمعنى ان تكون في الايضاحات المتممة أو في تقارير مجلس الإدارة .⁽¹⁾ عرف أيضاً هو الإفصاح في الوقت المناسب ودون تأخير عن كافة الموضوعات العامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي وتطور الاداء وبيانات حقوق الملكية وكبار المساهمين، والإفصاح المتعلق باعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكذلك وجود مراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كف ومستقل.⁽²⁾ كما عرف ايضاً اي ان تشمل القوائم المالية الملاحظات والمعلومات الاضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمنظمة لتجنب تضليل الاطراف المهمة بالمنظمة. كما يعني به أيضاً شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

مبادئ الإفصاح الكافي لاعداد القوائم المالية:

بينما ينظر جانب إلي الإفصاح على انه إجراء يتم من خلاله اتصال المنشآت سوى زراعية أو صناعية أوخدمية بالعالم الخارجي وأن المحصلة النهائية للإفصاح إنما تتمثل في القوائم المالية والبيانات والمعلومات التي تظهر من خلالها. فهو يعني أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها وأن تظهر القوائم المالية للمنشأة كافة المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية عن المنشأة والتي

(1) رضوى حسين عبد السلام محمود، تطوير اساليب الإفصاح عن المحاسبة البيئية لتحسين اداء المنشأة، (جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشور ، 2014) ، ص 28 .

(2) فالح راشد العازمي، اثر المتغيرات المستحدثة في بيئة المحاسبة المالية على الإفصاح المحاسبي، (جامعة حلوان: كلية التجارة وإدارة الاعمال، المجلة العلمية لبحوث الدراسات التجارية، العدد الرابع، 2012م) ، ص 219 .

تساعدها على اتخاذ قراراتها الاقتصادية تجاه المنشأة بصورة واقعية وحقيقية وان تتعهد المنشأة بتقديم تلك المعلومات بصفة دورية.⁽¹⁾ وباعتبار أن الإفصاح المحاسبي إحدى شقي الوظيفة المحاسبية وهو جوهر النظرية المحاسبية فهو ينطوي على الإعلان المدروس بطريقة اختيارية أو إجبارية لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية المعنية ذات السلطة والموارد المحدودة للوصول إلي مثل هذه المعلومات وذلك باستخدام أدوات معينة وتحقيقاً لأهداف معينة.⁽²⁾

يستطيع الباحث أن يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية إلي مستخدميها بصورة كاملة وصحيحة وملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات. كما يمكن تعريفه، ايضاً بأنه نشر البيانات أو المعلومات المحاسبية الضرورية بكافة أوجه النشاطات الزراعية بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة ولا تؤثر على كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية.

التوسع في مفهوم الإفصاح المحاسبي :

عرف التوسع في الإفصاح بأنه الزيادة في عرض المعلومات ذات القيمة داخل القوائم المالية المقدمة للإستخدام العام مع مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.⁽³⁾ عرف التوسع في الإفصاح بأنه عرض نتائج القوائم المالية طبقاً لجميع السياسات المحاسبية المتاحة، والإفصاح عن معلومات غير مالية ومعلومات وصفية وأخرى تقديرية بجانب الأحداث التاريخية⁽⁴⁾، وعرف التوسع في الإفصاح بأنه الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية وثيقة الصلة بالتقارير المالية السنوية من واقع معايير محاسبية جيدة ومنهج إفصاح كافي بحيث يسمح التوسع في الإفصاح الوفاء بجميع إحتياجات مستخدمي التقارير المالية.⁽⁵⁾ كما عرف ايضاً بأن التوسع في الإفصاح يدعم منهج الحدث كإحدى مناهج النظرية المحاسبية والذي يقوم على أساس أن هدف المحاسبة يقوم على أساس توفير المعلومات عن أحداث اقتصادية وبالقدر التي

(1) د. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000م)، ص 320.

(2) د. طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص 321.

(3) د. يحيى محمد أبو طالب، نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، (القاهرة: شركة ناس للطباعة والنشر، 2005م)، ص 41.

(4) د. ممدوح هاشم مراد، دراسة إختبارية لأثر إختلاف الحجم وطبيعة النشاط على متطلبات الإتجاهات المعاصرة للتوسع في الإفصاح، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية، المجلد التاسع عشر، العدد الاول، 1997م)، ص 220.

(5) د. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر، 2005م)، ص 730.

تكون مفيدة لنماذج متعددة من القرارات وليس لنماذج بعينها من تلك القرارات ومن ثم فإن هناك حيز لمستخدمي المعلومات المحاسبية لتكييف تلك المعلومات أو تشكيلها حسب نماذج قراراتهم الخاصة .⁽¹⁾

تحاول الجهات المهنية التي تهتم بوضع معايير الإفصاح أن تضع إطاراً أو حدوداً للتوسع في الإفصاح وذلك لضمان تقديم المعلومات اللازمة والملائمة، والإبتعاد عن الإفصاح عن المعلومات غير الضرورية، وكذلك الحد من الإفصاح المنخفض الذي لا يلبي متطلبات واحتياجات مستخدمي التقارير المالية⁽²⁾.

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة مايلي :

1. أن التوسع في الإفصاح لا يعني الإفراط والكم الهائل في عرض المعلومات.
 2. يزيد التوسع في الإفصاح من كفاءة التقارير لمستخدميها الداخل المشأه وخارجها.
 3. أن التوسع في الإفصاح جاء إستجابة للتطور في بيئة العمل الخارجية.
- يستطيع الباحث تعريف التوسع في الإفصاح بأنه إعداد ونشر معلومات أكثر تفصيلاً عن أداء المنشأة، وتكون هذه المعلومات مرتبطة بخاصية الملائمة والموثوقية بالنسبة لنماذج إتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية، وكذلك ملائمة المعلومات الإضافية لأهداف مستخدميها بعد تحديد إحتياجاتهم بشكل دقيق، سوى أن كانت زراعية أو غيرها.

2/2/1 أهمية الإفصاح المحاسبي :

تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي للاتي :

تطور شركات الاموال، والتي تنص قوانينها في معظم دول العالم على ضرورة نشر القوائم المالية وضرورة تضمين الحد الادني من المعلومات في القوائم المالية المنشورة كما ان الاطراف الخارجية غالبا لا تمتلك السلطة للزام الشركات بتقديم ما تحتاجه من بيانات ضرورية لاتخاذ قراراتهم ومن هنا فان الافصاح المحاسبي يجعل التعامل في السوق المالية اكثر عدالة اذ انه يوفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات وهذا يوفر بدوره مناخا استثماريا ملائما يزيد من فرصة نمو وازدهاره واستمراره.⁽³⁾

يتضح للباحث أن الأهمية في الإفصاح تزيد من إعتداد مستخدمي التقارير المالية على القوائم المالية كمصدر أساسي للمعلومات المحاسبية، ويجعلها في المركز الأول من بين المصادر الأخرى للحصول

(1) محمد مطر، نظرية المحاسبة، (عمان : منشورات جامعة القدس المفتوحة، 2007م)، ص 87.

(2) مأمون مدني مهدي سبيل، دور التقارير المالية المنشورة في جذب الإستثمارات الأجنبية لأسواق المال بالدول النامية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة . 2004م)، ص 45.

(3) رمزي حسين عبد السلام، تطوير اساليب الإفصاح عن المحاسبة البيئية لتحسين اداء المنشأة، (رسالة ماجستير غير منشورة، 2014 م)، ص 28 .

على المعلومات المحاسبية وخاصة بالنسبة للمستثمرين، وأن مفهوم التوسع في الإفصاح محدد في زيادة المعلومات التي يمكن أن تضيف قيمة، ولا يجوز إستغلال التوسع في الإفصاح في نشر معلومات غير مفيدة من شأنها التضليل وتقليل ملائمة المعلومات.

3/2/1 أهداف الإفصاح المحاسبي:

تتمثل أهداف الإفصاح المحاسبي بالاتي:

1. إلي اعلام كل من المستثمرين الحاليين والجدد بالاستراتيجيات المحاسبية وطرق تطوير عمل القوائم المالية وهذه القوائم المالية لا تقتصر على قائمة المركز المالي، التدفقات النقدية، التغيرات في حقوق الملكية . (1)

4/2/1 الركائز الأساسية لتوفير الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية :

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على الركائز الرئيسية التالية : (2)

أولاً : تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية :

تتفرد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، وقد كرس بعضهم أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية باعتبارها ركناً أساسياً من أركان تحديد أطار الإفصاح المناسب بالقول: " أن اهمية تحديد الجهة التي تستخدم المعلومات المحاسبية تتبع من حقيقة اساسية ان الاغراض التي تستخدم فيها هذه المعلومات من جهة مختلفة تكون ايضاً مختلفة.

ثانياً: تحديد الاغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية :

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بغرض اساسي هو ما يعرف بمعيار ملائمة المعلومات، اذ لا بد قيل تحديد ما اذا كانت المعلومات ملائمة او غير ملائمة. من ان يحدد اولا الغرض الذي تستخدم فيه، اذ ان معلومه ملائمة لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل او لمستخدم بديل.

ثالثاً: تحديد طبيعة وضع المعلومات المحاسبية الواجب الافصاح عنها :

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الافصاح عنها حالياً، في البيانات الماليه المحتوى في القوائم الماليه التقليديه، هذا بالاضافه إلي معلومات اساسيه اخري ضرورية، لكنها نظراً لتعزز الافصاح عنها في صلب القوائم المالية، بغرض في الملاحظات المرفقه بالقوائم الماليه التي تعد جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم.

(1) رمزي حسين عبد السلام، مرجع سابق، ص 29 .

(2) د. محمد مطر، نظرية المحاسبة، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للنشر، 2010م)، ص ص 346 - 348

رابعاً: تحديد اساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وطرقه :

يتطلب الإفصاح المناسب ان يتم عرض المعلومات بطرق يسهل فهمها، كما يتطلب ايضاً ترتيب المعلومات فيها وتنظيمها منطقياً يتركز على الامور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة.

خامساً: توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

لكي يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية مفيداً وفعالاً، لابد من مراعاة توقيته المناسب لمستخدم تلك المعلومات، لان الفائدة التي سيحققها متخذ القرار ترتب عادةً بحصوله على الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية بالقوائم المالية.

5/2/1 الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية

يتناول الباحث فيما يلي مجالات الإفصاح عن الاصول البيولوجية بشقيها أصول الانتاج النباتي وأصول الانتاج الحيواني وبيان الاتجاهات والمعايير الحديثة في هذا المجال: (1)

1. مجالات الإفصاح حال إمكان قياس القيمة العادلة للاصول البيولوجية:
وفي حال التزام المنشأة بقياس الاصول البيولوجية وفقاً لنموذج القيمة العادلة، كما هو الاصل، فإن الإفصاح يشتمل على النواحي والمجالات التالية:
 1. على المنشأة الإفصاح عن المكاسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الجارية عن الاعتراف المبدئي بالاصول البيولوجية وعن التغير في القيمة العادلة ناقصاً التكاليف المقدرة عند نقطة البيع اهذا الاصل.
 2. على المنشأة توفير المعلومات الوصفية والكمية عن كل مجموعة من مجموعات الاصول البيولوجية مع التمييز بين الاصول القابلة للاهلاك والاصول الحاملة، بالاضافة إلي التمييز بين الاصول الناضجة والاصول الخام حسب ما هو ملائم.
 3. على المنشأة عند الإفصاح عن الاصول البيولوجية تحديد:

(1) Elad, c., "fair value Accounting in the Agricultural sector: some Implication for International Accounting harmonization", European Accounting Review, vol.13, No.4. 2002.

- أ - طبيعة الأنشطة التي تضمها كل مجموعة من مجموعات الأصول البيولوجية.
- ب - المقاييس أو التقديرات غير المالية المتعلقة بالكميات المادية:
- كل مجموعة من مجموعات الأصول البيولوجية للمنشأة في نهاية الفترة.
 - المخرجات من المنتج الزراعي خلال الفترة.
4. يجب على المنشأة أن تفصح عن الطرق والافتراضات الهامة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد مجموعة من الأصول البيولوجية.
5. ينبغي الإفصاح عن القيمة العادلة ناقصاً للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع للمنتج الزراعي الذي تم حصاده.
6. يجب على المنشأة أن تقدم تسوية للتغيرات في القيمة المسجلة للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الجارية، ويجب أن تتضمن التسوية مايلي:⁽¹⁾
- أ - المكاسب أو الخسارة الناتجة من التغيرات في القيم العادلة ناقصاً للتكاليف المقدرة عند نقطة البيع.
 - ب - الزيادة الناتجة عن الشراء.
 - ت - الانخفاض نتيجة البيع.
 - ث - النقص نتيجة الحصاد.
 - ج - الزيادات نتيجة إندماجات منشآت الاعمال.
 - ح - صافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن تحويل القوائم المالية لوحدة أجنبية.
 - خ - أي تغيرات أخرى.
7. ينبغي الإفصاح عن التغيرات المادية وتغيرات الاسعار التي تؤدي إلي تغير القيمة العادلة ناقصاً التكلفة المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي، ويفيد الإفصاح المنفصل لهذه التغيرات في تقدير الأداء للفترة الجارية والتوقعات المستقبلية خاصة عندما يكون هنالك دورة إنتاجية لأكثر من سنة.

⁽¹⁾ Ibid, p .14

8. ينبغي الإفصاح عن التغيير في القيمة العادلة لأصل بيولوجي بسبب الحصاد باعتباره تغييراً مادياً، كذلك يترتب على التحول البيولوجي عدداً من أنواع التغيير المادي يشمل النمو والتدهور والانتاج والتوالد، وكل من هذه التغييرات يمكن مراقبته وقياسه ويكون لكل من هذه التغييرات المادية علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية لذلك ينبغي مراعاة ذلك عند الإفصاح عن الأصول البيولوجية. يرى الباحث أن جميع أنواع الأصول البيولوجية لا تخضع لظروف مشابهة تماماً بحيث ينطبق عليها جميعاً ماورد في المعيار الدولي رقم 41، بشأن استبعاد تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لتوصيل الأصل للسوق من القيمة المقدرة للتكاليف عند نقطة البيع للأصول البيولوجية التي تقاس بالقيمة العادلة.

يستطيع الباحث أن يضيف للإفصاح عن الأصول البيولوجية الزراعية، التي يجب على أي منشأة أن تفصح عن الآتي:

1. القيمة المرحلة للأصول البيولوجية ذات الملكية المقيدة والمبالغ المرحلة للأصول البيولوجية المرهونة كتأمين للإلتزامات.

2. مبلغ الإلتزامات لتنمية أو شراء الأصول البيولوجية.

3. إستراتيجية إدارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي.

يستطيع الباحث أن يضيف بعض التغييرات التي تطرى على الأصول البيولوجية الزراعية عند إجراء التسويات للفترة الجارية منها:

1. يجب معرفة وطريقة الاستهلاك المعمول بها .

2. النقص الناتج عن الشراء.

3. أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديلها لتعكس هذا الاختلاف.

4. الأخذ بالأسعار الجارية إذا كان السوق نشط للأصول البيولوجية الزراعية.

5. العمر الافتراضى .

6. توضيح السبب في عدم امكان القياس الموثوق به للقيمة العادلة للأصول البيولوجية الزراعية.

2 / الفصل الثاني

الإطار النظري لمحاسبة تكاليف الاصول الزراعية وانعكاساتها المحاسبية

2/- الفصل الثاني

الإطار النظري لمحاسبة تكاليف الاصول الزراعية

تمهيد:-

يتطلب البحث العلمي في أي فرع من فروع العلوم الاجتماعية عادة أن يبدأ بالتنقيب في باطن العلم بحثاً عن الاساسيات والمصطلحات والمفاهيم والتي تعتبر بمثابة البنية الاساسية وحيث إن محاسبة التكاليف تنتمي لمجموعة العلوم الاجتماعية انتماء وثيقاً كان لا بد من التعرف على تلك الروابط وتجميعها واستكشاف هذا الفرع من فروع علم المحاسبة يعني تركيز دائرة الضوء على الاخرى لتتوطد مكانتها بينها ولتشبع ما يستجد من احتياجات ولتلبى ما يتعدد من رغبات، ولقد تطورت محاسبة التكاليف بما يتلاءم وظروف المشاريع المختلفة باختلاف نشاطاتها الانتاجية والخدمية والتي تعمل في مجتمع محلي لاينفصم عراه عن المجتمع الدولي لتعمل بالاساليب الحديثة لتبويب التكاليف حسب الانشطة التي يزولها المشروع كما اسلفنا والادارة الاستراتيجية للتكلفة والتخطيط لها والرقابة عليها تحقيقاً لأهداف المشاريع، لذلك يهدف هذا البحث إلي التعرف على ماهية التكلفة بصفة محاسبية عامة اولا تمهيدا للتعرف على ماهية وأنواع التكاليف في الأنشطة الزراعية المرورية وأدوات قياسها.

تتشابه أهداف نظام محاسبة التكاليف الزراعية ومقومات هذا النظام مع أهداف ومقومات نظام محاسبة التكاليف الصناعية، فإختلاف النشاط وما يترتب على هذا الاختلاف من اختلاف في الإهمية النسبية لعناصر التكلفة المستخدمة في الانتاج لا ينتج عنه أي اختلاف جوهري في مقومات النظام المحسابي، والهدف من استخدام هذا النظام، فالهدف من أي نظام للتكاليف سواء كان مجال التطبيق هو المجال الزراعي أو الصناعي أو التجاري أو غيره من الأنشطة، هو تحديد ثمن التكلفة والمساهمة في تحديد الاسعار، والرقابه على عناصر التكاليف ومساعدة الادارة في اتخاذ القرارات الرشيدة .

هذا ماسيتناولة الباحث من خلال المباحث التالية:-

المبحث الاول : مفهوم محاسبة تكاليف الاصول الزراعية وأهدافها.

المبحث الثاني : خصائص محاسبة التكاليف الزراعية وانعكاساتها المحاسبية ومشاكلها التطبيقية.

1/2-المبحث الاول

مفهوم محاسبة تكاليف الاصول الزراعية وأهدافها:

1/1/2 مفاهيم محاسبة التكاليف الزراعية :-

لعلنا لانغالي إن قلنا لا يوجد خلاف بين محاسبة التكاليف الزراعية ومحاسبة التكاليف الصناعية من ناحية الاسس والمبادئ العلمية والنظريات المستخدمة في كل منهما، حيث ينحصر الخلاف في انواع المشاكل التطبيقية والتي تعتمد على نوعية النشاط والاهمية النسبية لعناصر التكاليف الإلزمة لاتمام هذا النشاط كما أن اختيار وحدة التكلفة يتأثر بطبيعته النشاط ونوعية المنتج النهائي والفترة الإلزمة لاتمام عملية الصنع أو الانتاج سواء كان الانتاج صناعي ام زراعي، واذا ما إنتقلنا إلي عناصر التكاليف لوجدنا ان بنود كل عنصر من عناصر التكاليف الطبيعية أو الوظيفية سوف تختلف باختلاف نوع النشاط وان كانت تتشابه من ناحية طبيعتها أو علاقتها بوظائف المشروع. من حيث مفهوم محاسبة التكاليف يمكن القول بأنها نظام محاسبي لمعلومات التكاليف له مدخلاته وعملياته التشغيلية ومخرجاته، يتركز اهتمامه في مجموعه من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المختلفة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلفة داخل المنشأة.⁽¹⁾

فاذا ما نظرنا إلي عناصر الانتاج الزراعي لوجدنا انها مشابهة لعناصر الانتاج الصناعي من ناحية تبويبها حسب طبيعتها إلي مواد ومستلزمات سلعية والاجور وما في حكمها والتي تمثل تكلفة عنصر العمل الانساني، وتكلفة الخدمات الاخرى، غير ان هناك بعض الاختلافات بين مكونات أو بنود عناصر التكاليف الزراعية ومكونات او بنود عناصر التكاليف الصناعية مرجعها اختلاف طبيعة النشاط وظروف العمل في كل مشروع، واختلاف طبيعة المنتجات الزراعية ومراحل انتاجها او نموها.

وعموما ان عناصر التكاليف تختلف في حالة ما اذا كان المنتج النهائي من المنتجات الزراعية او من المنتجات الصناعية ولكننا نجد دائما أن عناصر التكاليف لا تخرج عن كونها مواد أولية وعمل وتكاليف ضرورية أخرى لكل نشاط سواء كان زراعي أو صناعي أو تجاري⁽²⁾

(1) د. محمود عبد العزيز عبد الكريم، المحاسبة الزراعية وحسابات التكاليف الزراعية، (الاردن: الطبعة الخامسة، مطابع

الجمعية التعاونية للنشر والطباعة، 2008م)، ص12

(2) د. محمد عادل محمد، محاسبة التكاليف الفعلية، (الولايات المتحدة الأمريكية: نيويورك، دار ماكجروهيل، 2006)

ص521.

يمكن للباحث في هذا الصدد أن يورد بعض مفاهيم نظام محاسبة التكاليف، لذا فإن المنشآت بحاجة إلي نظام فرعي للمعلومات يختص بتوليد البيانات الخاصة، بعناصر تكاليف الانتاج أوتكاليف الاصول البيولوجية مثل الزراعة منها مايلي:

مفهوم النظام: يقصد به أنه إطار شامل يتضمن مجموعة من العناصر والمبادئ والقواعد التي تتفاعل، فيما بينها وفقاً لسلسلة من الإجراءات لتحقيق أهداف عامة. ⁽¹⁾ عرف النظام بأنه مجموعة من المكونات المرتبطة ببعضها بعضاً، والتي تخدم غرض مشترك. يمكن أن يحتوي النظام على مجموعة من الأدوات والآلات والإجراءات والمستخدمين. ⁽²⁾ عرف بأنه مجموعة من الإجراءات القائمة على الحاسوب والتي عند تنفيذها تقدم المعلومات لدعم إتخاذ القرار والرقابة في المنظمة. ⁽³⁾ كما عرف أيضاً، النظام بأنه "نظام لجمع وتسجيل وعرض بيانات التكاليف بهدف قياس التكلفة، ويهدف إلي قياس عناصر التكلفة وتوفير البيانات اللازمة لترشيد القرارات". ⁽⁴⁾ عرف بأنه " مجموعة من الاجزاء المتداخلة التي تتجز معاً أهداف محددة فالنظام يجب ان يمتلك تنظيم وعلاقات متكاملة مع بعضها البعض، وأهداف مركزية " ⁽⁵⁾

يستطيع الباحث أن يعرف النظام بأنه مجموعة إجراءات منتظمة طبقاً لمنهجية علمية منطقية، ليشكل مجموعة من الوظائف لتحقيق هدف مطلوب، وتقوم على علمية من ناحية القياس لعناصر التكاليف ومن ناحية تطبيق واقعي في الحياة العملية. كما إن مقومات نظام التكاليف لا تختلف باختلاف نوع النشاط الذي تؤديه الوحدة الاقتصادية، فأى نظام لمحاسبة التكاليف يتكون من العناصر والمقومات الآتية :-

- 1) وحدة التكلفة أو وحدة القياس .
- 2) فترة التكاليف .
- 3) مراكز التكاليف ودليل المراكز .
- 4) عناصر التكاليف ودليل الحسابات .
- 5) طريقة المحاسبة (إحصائية- إندماج - انفصال).

(1) د. هاشم عطية، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، (القاهرة: الدار الجامعية، 2000م)، ص 27.

(2) د. سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، (الاردن: دار الريبة للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 9.

(3) Accounting Information Systems: Transaction Pransaction, David, Bookholdt, j&Li Processing and Controls" (IRWN, Poston, 1991) p, 73.

(4) د. السيد ديبان، د. ناصر عبد اللطيف، محاسبة التكاليف في مجال القياس، (القاهر: الدارالجامعية، 2003م)، ص 6.

(5) Gelinias, J, Sutton, s&Oram, A, "Accounting Information Systems '(South western, Ohio, 1999)p.1

وبالرغم من أن مقومات النظام الحسابي لا تختلف باختلاف طبيعة النشاط إلا أن مضمون تلك المقومات سوف يتأثر بطبيعة نشاط المشروع، ولاشك في تحديد فترة التكاليف سوف تتوقف على طبيعة النشاط وموسميته (1).

يري الباحث ضرورة معرفة المفاهيم الخاصة ذات الصلة بالتكاليف وأسس قياس التكلفة منها:

• مفهوم التكلفة : " كلمة تكلفة (Cost) ذات مساس مباشر بمختلف جوانب الحياة ، فهي العماد الذي يرتكز علنه التفكير بأية عملية أو نشاط يقوم على أساس تبادل السلع والخدمات، ولكلفة قد لا تقتصر على المبلغ المدفوع لقاء الحصول على المنفعة ،ويمكن للباحث أن يأتي بالتعاريف التالية للتكلفة : عرفت بأنها قيمة التضحية مقابل الحصول على السلع والخدمات مقاسة بصيغة نقدية (2) عرفت أيضاً بأنها تضحية بموارد معينة من أجل الحصول على منفعة متوقعة ، أولتحقيق هدف معين (3) كما عرفت بأنها ماهي لإنفقة إختيارية، بمعنى أنها تضحية بموارد اقتصادية يتوقع أن يترتب عليها منافع تزيد في قيمتها عن قيمة النفقة . وقد تترتب المنفعة في نفس اللحظة أو الفترة التي تحدث فيها النفقة، كما قد تحقق المنفعة فيفترة لاحقة للفترة التي تمت فيها النفقة ذاتها، ولقد جرى العرف المحاسبي على أن يتم تصنيف التكلفة بحسب توقيت تحقق المنافع المترتبة عليها إلي نوعين: (4)

الأول: وهوالتكلفة التي يترتب عليها منفعة في نفس الفترة المالية التي حدثت فيها التكلفة،تعتبر مصروفاً Expense وتعالج في قائمة الدخل.

الثانى: وهو التكلفة التي يترتب عليها منفعة ولكن في فترات مستقبلية. ويتم تصنيف هذه التكلفة باعتبارها " أصل " Asset وتظهر في ميزانية الوحدة الاقتصادية. ويتمشى هذا التصنيف للتكلفة مع تعريف الاصول كما ورد في الإصدار بمفهوم رقم (6) لمجلس المحاسبة المالية بالولايات المتحدة

(1) د. محمد عادل محمد، المرجع السابق، ص635.

(2) Polimeni,Fabozzi,Adelberg, "Cost Accounting ",3".ed,McGraw-Hill Inc.,N.Y.,1991,P.313.

(3) د. كمال الربيعي، وسعدون الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان : دار إثراء، 2008م.)، ص 15.

(4) د.ناصر نورالدين عبداللطيف، د.السيد عبدالمقصود دبيان، د.محمد محمود البابلي، أنظمة محاسبة التكاليف، (الاسكندرية: دار التعلم الجامعي، 2014م)، ص34،

والذى ينص على أن "الاصول هي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تمتلكها أو تسيطر عليها وحدة اقتصادية معينة نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية" (1)

يستطيع الباحث أن يعرف التكلفة أنها بمفهومها العام هي تضحية بموارد اقتصادية مقابل الحصول على منفعة قد تكون حاضرة أو مستقبلية. وعادة تكون شئ ذي قيمة، كما قد تكون المنفعة مادية أو معنوية.

2/1/2 تعريف محاسبة التكاليف الزراعية :-

هذا ماسيتناولها الباحث في هذا الصدد: كلمة (زراعة) مشتقة من الكلمتين (Ager) إي الحقل أو التربة كلمة (Culture) إي العناية أو الرعاية، وعلى ذلك القول بأن الزراعة هي العناية بالأرض. هذا هو المفهوم الضيق، أما الزراعة في الوقت الحالي وبمفهومها الواسع فقد أصبحت غير قاصرة على هذه العملية بل تعدتها إلى أمور أخرى نتيجة لتتويع وتجديد نشاط المزارع، فأصبح المزارع يقوم بالإضافة إلى عملة الأصلي بأعمال أخرى مثل رعاية الحيوان وتربيته، والعناية بالأشجار وتربية الاسماك والدواجن الخ....(2)

هنالك العديد من التعريفات لمحاسبة التكاليف الزراعية يستطيع الباحث أن يتناول منها مايلي :-

عرفت محاسبة التكاليف الزراعية بانها تسجيل وتبويب عمليات النشاط الزراعي وتحليل عناصر وبنود المصروفات المختلفة، ودراستها دراسة تحليلية معمقة لغرض تحديد ما انفق من عناصر التكاليف (المتتمثلة في المستلزمات السلعية والعمالة والخدمات الاخرى) تمهيدا لتحديد تكلفة كل وحدة انتاج زراعي وكل نشاط على حدة، واجراء الرقابة اللازمة وفق الاسس العلمية السليمة كوسيلة لمساعدة الادارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات(3). كما عرفت محاسبة التكاليف الزراعية بانها هي عملية حصر وتحليل وتسجيل لعناصر التكاليف، وتطبيق اسس محاسبة التكاليف على العمليات الزراعية بقصد تحديد تكلفة وحدة الانتاج الزراعي والرقابه على عناصر التكاليف وترشيد القرارات الادارية الخاصة بالاستقلال الزراعي(4). عرفت أيضاً بأنها ذلك الفرع من المحاسبة الزراعية الذي يهدف إلى معرفة نتيجة كل نشاط من الانشطة الزراعية للمشروع على حدة، كتحديد تكاليف كل منتج زراعي. وذلك عن طريق تحليل عناصر

(1) " Elements of Financial Statements", Statement of Financial Accounting Concepts No.6 (Stamford, Coon. :FASB, December 1985), pp.1x.

(2) د. خالد رآغب الخطيب، المحاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية، (الاردن: عمان، دار البداية، 2010م)، ص 27.

(3) د. صادق الحسيني، دراسات معاصرة في المحاسبة الزراعية، (دبي : مطبعة دبي، 1988م)، ص 38.

(4) د. محمد عادل محمد، مرجع سابق، ص 636.

التكاليف وتخصيصها ثم توزيعها على اوجة النشاط التي استخدمت فيها⁽¹⁾. كما عرفت محاسبة التكاليف الزراعية بانها، فرع من فروع محاسبة التكاليف وتطبيق لمبادئها للتوصل إلي نتائج النشاط الزراعي بكافة فروع وأعماله بشكل فني ودقيق.⁽²⁾ عرفت بأنها تطبيق لإسس ونظريات محاسبة التكاليف في وحدات تمارس نشاطا او انشطه زراعية.⁽³⁾ مما سبق يمكن القول ان اهتمام محاسبة التكاليف الزراعية يتركز في العمليات الداخلية للمشروع وذلك لمساعدة الادارة في اداء مهامها التخطيطية والرقابية عن طريق مدها بالمعلومات والبيانات التحليلية التي تفيد في تحديد تكلفة الوحدات المنتجة باتباع أسس تحميل وتوزيع وعرض معينة، وفي تحسين مستوى الكفاءة الانتاجية للمشروع.

يستطيع الباحث تعريف محاسبة التكاليف الزراعية بأنها عملية تسجيل المصروفات المتعلقة بتكاليف كل مرحلة ودراستها وتصنيفها وتحليلها بغرض الوصول الوضع إلي تحديد تكلفة وحدة الانتاج وفقا لنظريات محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة كل نشاط زراعي على حده، خلال فترة زمنية معينة وتحديد المركز المالي للمشروع في تاريخ معين. يمكن لنا أن نستعرض بعض العلاقات بين محاسبة التكاليف الزراعية بفروع المحاسبة الأخرى.

3/1/2 علاقة محاسبة التكاليف الزراعية بفروع المحاسبة الأخرى :

أولاً:-علاقتها بالمحاسبة المالية الزراعية.

لابد من اجراء مقارنة ما بين المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية، ولكن في البدء لابد من تعريف المحاسبة المالية الزراعية حيث عرفت بأنها هي ذلك الفرع من المحاسبة الزراعية الذي يهدف إلي أظهار نتيجة الاستغلال الزراعي بشكلأ أجمالي لكل أنشطة المشروع خلال فترة زمنية معينة وتحديد المركز المالي للمشروع في تاريخ معين.⁽⁴⁾

يرى الباحث أنه سبق وان عرف محاسبة التكاليف الزراعية ومن هنا يمكن عرض هذه الاختلافات ما بين المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية على النحو التالي:

(1) د. حسن عبد الغفور العباسي ومحمد سالم مشعل، محاسبة زراعية، (القاهرة: جامعة القاهرة، التعليم المفتوح، 1993م) ، ص53.

(2) د.أحمد بهاء الدين عابدين، محاسبة التكاليف الزراعية، الاصول العلمية والعملية، (القاهرة: دن، 1971م) ، ص8.

(3) د. أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، وآخر الهادي محمد السحيري، دراسات في المحاسبة الزراعية، (ليبيا: جامعة الجيل الغربي، 1992م) ، ص17.

(4) أ. د. حسن عبد الغفور العباسي وآخر، مرجع سابق ، ص53.

(1) أن المحاسبة المالية الزراعية تظهر نتيجة النشاط الزراعي بشكل إجمالي وتحدد نتائج الاعمال ومراكز الاموال دون التعرض للتفاصيل. بينما تبين محاسبة التكاليف الزراعية النشاط الزراعي بشكل تفصيلي وتحليلي لكل فرع من الفروع على حدة.

(2) أن محاسبة التكاليف الزراعية تقدم كثيرا من البيانات والمعلومات اللازمة والتي تساعد الادارة على اداء أعمالها وأجراء المقارنات بين السنوات لنفس المنشأة ومع المزارع الاخرى لسنة معينة كما تعتمد على البيانات الداخلية التي تقوم المزرعة بتنظيمها واعدادها. وهي في هذا المجال تشبه المحاسبة المالية حيث يعتمدان على المستندات الداخلية والخارجية على قدم المساواة.⁽¹⁾

(3) محاسبة التكاليف الزراعية تبين كيفية تحميل المنتجات والانشطة المختلفة لعناصر تكاليفها باتباع اسس تحميل وتوزيع وعرض معينة، بينما لا تتضمن المحاسبة المالية هذه الاسس

(4) تهتم المحاسبة المالية والزراعية بالعمليات التمويلية (سواء كانت المتعلقة بالحصول على الاموال أو زيادتها أو تخفيضها أو المتعلقة بمصادر التمويل المختلفة) بينما لا نلاحظ مثل هذا الاهتمام في محاسبه التكاليف الزراعية.

(5) أن المحاسبة المالية الزراعية ينحصر أهتمامها في تسجيل عمليات المشروع معبرا عنها في صوره قيم نقدية ويهدف تحديد نتائج المشروع من ربح او خسارة. بينما تفيد محاسبة التكاليف الزراعية في تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وفي تحسين مستوى الكفاءة الانتاجية للمشروع.

يستنتج الباحث من كل ما سبق تحليله وعرضه، ان كلا من المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية بشكلهما الحاضر يهتمان بتحديد نتائج الاعمال ومراكز الاموال وتوفير البيانات الضرورية الإجمالية والتفصيلية.

يستطيع الباحث ان يضيف للإختلافات مايلي:

1- محاسبة التكاليف الزراعيه لها اهميه عظيمه في توجيه المشاريع الزراعيه وتنظيمها والسير بها قدما نحو النجاح، ولقد اصبحت المشاريع الزراعيه تستند إلي ارباح حقيقيه مرتكزه إلي حسابات منتظمه لكافه اوجه النشاط الزراعي سواء كان نباتي او حيواني أما المالية تهتم بنتيجة أعمال المشاريع من ربح اوخسارة.

(¹) د. صادق الحسيني، مرجع سابق، ص38-40

2- تهتم المحاسبة المالية والزراعية بتوفير الاموال اللازمة بينما محاسبة التكاليف الزراعية تهتم بضبط التكلفة وقياسها واتباع النظريات المناسبة التي تؤدي إلي خفض التكلفة وزيادة الانتاجية مع ضمان جودة المنتج بقدر الامكان.

4/1/2 أهداف محاسبة التكاليف الزراعية:-

لا تختلف أهداف محاسبة التكاليف في المنشآت الزراعية عنه في أية منشأة اقتصادية أخرى، صناعية كانت أم تجارية أم خدمية، حيث أن تصميم هذا النظام في مجال النشاط الزراعي لا بد من أن يهدف إلي تحقيق الأغراض التالية: قياس تكلفة الانتاج الزراعي، وتسعير المنتجات الزراعية، وتخطيط واعداد الموازنات التخطيطية، والرقابة على عناصر التكاليف.⁽¹⁾ كما أن نظام التكاليف يساعد الادارة على تحديد تكلفة الوحدات المنتجة. وفي الاستفادة من بيانات التكاليف لتحسين مستوى الكفاية الانتاجية للمشروع وفي ضوء ذلك يمكن تحديد الاغراض التي يعمل نظام التكاليف لتحقيقها كما يلي⁽²⁾ :-

1) قياس تكلفة الانتاج :- يساعد نظام التكاليف على حصر وتوزيع عناصر التكاليف الزراعية من المواد والاجور والمصروفات الأخرى على مراكز التكلفة المختلفة لغرض قياس تكلفة الوحدة المنتجة من النشاط الزراعي، كما يساعد تحديد تكلفة وحدة النشاط على تقييم المخزون من الانتاج الزراعي أو الحيواني خلال مراحل حياة الحيوان، وهو الأمر الذي يسهل على محاسب التكاليف في المنشأة الزراعية على إعداد قوائم التكاليف أو نتائج الاعمال في نهاية الفترة المحاسبية.⁽³⁾

كما يعتبر قياس تكلفة الانتاج من الاهداف الرئيسية التي يسعى إلي تحقيقها اي نظام دقيق لمحاسبة التكاليف، حيث يختلف الانتاج في المنشآت الزراعية باختلاف طبيعة النشاط فهو اما نشاط نباتي ينحصر في محاصيل معينه (قمح، ذره، قطن، خضروات... الخ) أو نشاط بساتين لإنتاج الفاكهة واما نشاط حيواني يتمثل في تربيته الاغنام والابقار بقصد تسمينها واعادة بيعها او بغرض انتاج الالبان... إلي غير ذلك من الانشطة الزراعية الأخرى. ويقابل محاسب التكاليف في المنشآت الزراعية مشكلة توزيع تكلفة الانتاج بين المنتجات العرضية والرئيسية.⁽⁴⁾

(1) د. محمود جلال أحمد، وايهاب نظمي إبراهيم، محاسبة التكاليف الزراعية، (عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 54.

(2) د. منير محمود سالم، نظم التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1998م)، ص 273-275.

(3) د. محمود جلال أحمد، وايهاب نظمي إبراهيم، مرجع سابق، ص 54

(4) . منير محمود سالم، مرجع سابق، ص 274

يري الباحث أنه من الأفضل بالطبع أن يصمم النظام بحيث يعطي نتائج محددة لكل نشاط نباتي أو حيواني على حدة، ففي المزارع الكبيرة تحتاج الإدارة إلي بيانات ومعلومات أو في عن نتيجة كل نشاط على حدة حتى تستطيع أن تقيم ربحية كل نشاط. فيعمل النظام المحاسبي للتكاليف اذا" على تجميع وتسجيل وتبويب العمليات وتحليل البيانات لقياس تكلفة الانتاج بكل نشاط وإمداد الإدارة ببيانات أخرى تساعد في ترشيد القرارات في مجال الرقابة والتخطيط.

(2) الرقابة على عناصر التكاليف :- يراعي عند تصميم النظام المحاسبي للتكاليف ان يتضمن عوامل الرقابة على تكلفة العناصر فيوضع نظام دقيق للرقابة على المستلزمات السلعية في شرائها واستلامها وتخزينها وصرفها وجردها وكذلك للرقابة على تكلفة العمل سواء كان عملا انسانيا" أو حيوانيا" أو آليا" وفرض الرقابة على التكاليف الزراعية غير المباشرة، وإذا رأيت الإدارة ان تتبع أسلوب الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية فلا بد أن تصمم التقارير والسجلات بحيث تعطي بيانات دقيقة عن مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط لتحديد أوجه الاسراف والتوفير، وما يتبع ذلك من إتخاذ الإجراءات المصححة التي تمنع عوامل الاسراف وعدم الكفاية وتشجيع عوامل التوفير ودفع الكفاية الانتاجية لكل العناصر. الرقابة هي إحدى مراحل تنفيذ الموازنة التخطيطية للمنشأة الزراعية حيث يتم من خلالها تحديد مراكز المسؤولية، أي مراكز إنفاق التكاليف ومراكز الحصول على الإيرادات أو مراكز الاستثمار الزراعي.⁽¹⁾

(3) اتخاذ القرارات :- يساعد نظام محاسبة التكاليف الزراعية علاوة على قياس تكلفة الانتاج وفرض الرقابة على عناصر التكاليف في امداد ادارة المشروع الزراعي بالبيانات والمعلومات التي تساعد في إتخاذ القرارات الادارية بشأن رسم سياسات الانتاج والتسويق والتمويل وكذلك لترشيد القرارات في تلك الامور التي تتضمن الاختيار بين الحلول البديلة خاصة عند اتخاذ اجراءات التوسيع والتجديد أو استبدال الاصول ... الخ.

(4) تحديد نتائج أعمال كل فرع من فروع النشاط المتداخلة ببعضه في المزرعة:- أن الحاجه ماسة لتحديد الفروع الرابحة للعمل لتنميتها وتحسينها ومعرفة الفروع الخاسرة للعمل على الإقلال منها واتخاذ الإجراءات المناسبة والضرورية لتلافي (أو لتقليل) هذه الخسائر.⁽²⁾

(5) تحديد تكاليف الأنشطة المختلفة :- تهدف المحاسبة عن التكاليف في المنشآت الزراعية إلي حصد وتجميع عناصر التكاليف الخاصة بالأنشطة المختلفة ثم تحليل هذه العناصر وتصنيفها وتحميلها على النشاط وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المؤداة، حيث تستخدم تكلفة الوحدة في تقويم الاداء واتخاذ

(1) د. محمود جلال أحمد، مرجع سابق، ص 56.

(2) د. محمد توفيق بلبع، محاسبة التكاليف، (القاهرة : مكتبة الشباب، 1976م)، ص 14

القرارات وتقييم الزراعات والمحاصيل والثمار القائم وكذلك الموجودات بالمخازن⁽¹⁾ . يهدف نظام محاسبة التكاليف المستخدم في اي مشروع من المشروعات مهما كان مجال النشاط الاقتصادي إلي تحقيق أربعة أهداف رئيسية هي⁽²⁾ :-

- (1)** تحديد تكلفة المنتجات بدقة.
 - (2)** المساهمة في تحديد أسعار البيع أو تحديد موقف المشروع من أسعار السوق.
 - (3)** الرقابة على استخدامات وحركة عناصر التكاليف الزراعية للتأكد من حسن أستغلال الاموال.
 - (4)** مساعدة الادارة والمزارعين في اتخاذ القرارات .
- ويمكن تلخيص اهداف محاسبة التكاليف الزراعية فيما يلي:-
- (1)** تتبع العمليات التي يقوم بها المشروع الزراعي مع اختلاف انواعها ومعرفة نتيجة عملياتها من ربح أو خسارة بصفة عامة ولكل فرع من فروع النشاط الزراعي.
 - (2)** معرفة تكاليف انتاج المحاصيل النباتية (حقلية أو بستانية) والحيوانية مع بيان عناصر تكاليف الانتاج لكل عملية من العمليات وأظهار نواحي القوة والضعف فيها نتيجة الرقابة التي تحققها نظم التكاليف.
 - (3)** تساعد محاسبة التكاليف الزراعيه في تحديد المركز المالي والحقيقي للمشروع الزراعي عن طريق تقويم الاصول المختلفة مع أختلاف أنواعها وأستخداماتها.
 - (4)** مساعدة المزارع في تحديد سعر التكلفة لمختلف أنواع المنتجات وأستخدامها كأساس لتنظيم اسعار البيع.
 - (5)** تساعد محاسبة التكاليف الزراعية في اتخاذ القرارات الخاصه برسم سياسات الانتاج والتسويق والتمويل وكذلك ترشد قراراتها في الامور التي تتضمن الاختيار والمفاضلة بين الحلول والبدائل المختلفة لها.
 - (6)** أن تطبيق محاسبة التكاليف بمبادئها وأسسها وطرائقها يسهم بمد الادارة بالبيانات المالية والكمية بشكل مفصل عن تكلفة المنتجات بمراحلها وعملياتها المتعددة وبأنواعها المختلفة وتمهد لها السبيل لإتخاذ قرارات مبنية على معلومات وبيانات دقيقة مستخرجة وفقا" لإسس سليمه وواضح⁽³⁾ .
- يستطيع الباحث أن يضيف لمحاسبة التكاليف الزراعية الاهداف التالية:

(1) د. أحمد عبد المولى الصباغ، مرجع سابق، ص480.

(2) د. محمد عادل محمد، مرجع سابق، ص555.

(3) د. صادق الحسيني، مرجع سابق، ص34.

1. بأنها تهتم بالبيانات الاجمالية ولكن رغبة الادارة في الرقابة على الانتاج بهدف تخفيض التكاليف تطلب بيانات تفصيلية عن كافة أوجه النشاط الزراعي.
2. تسعى إلي تطبيق افضل الاسس والمبادئ بشكل يسهم في تحديد تكلفة المنتج وفق الاسس العلمية المتعارف عليها دوليا.
3. أيضا تهتم محاسبة التكاليف الزراعية بحصر جميع عناصر التكاليف.
4. لاتهتم بالبيانات المالية التاريخية ولكنها تهتم بوضع الخطط المستقبلية ورسم السياسات.
5. تقديم تقارير دورية كل اسبوع أو شهر بهدف الرقابة والتعرف على عناصر التكاليف أولاً بأول.
6. فتهتم بتكاليف الانتاج.

ويرى الباحث لابد من معرفة أثر اختلاف أغراض قياس التكلفة على تصنيفها وأسس قياسها: ذكرنا سابقاً أن محاسبة التكاليف تهتم أساساً بقياس التكلفة لتحقيق أربعة أغراض رئيسية وهي قياس تكلفة الانتاج والمخزون لإمكان واعداد القوائم المالية، قياس التكلفة لأغراض التخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات.⁽¹⁾

يستنتج الباحث مما سبق أن إعداد القوائم المالية يتطلب الاتي:

1. ضرورة تحديد قيمة المخزون في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
2. قياس الربح أو الخسارة عن الفترة المالية.
3. ضرورة قصر فترة عند زيادة أهمية بيانات التكاليف بالنسبة للادارة لغرض المتابعة لسير التنفيذ، ومراقبة سلوك عناصر التكاليف ومقارنتها بالمخطط لها والكشف عن الانحرافات بسرعة، ومعالجة مسبباتها في الوقت المناسب.

يتناول الباحث في هذا الصدد أهم ما تتميز به محاسبة التكاليف الزراعية ما يلي⁽¹⁾ :

1/ الاهتمام الكبير بعنصر العمل البشري، إذ هو أهم عوامل الإنتاج وبالتالي فلا بد أن يتركز الاهتمام على تحليلات الأجود، دراسة كفاية العاملين، والوقوف على معدلات إنتاجية كل عامل زراعي بصفة خاصة.

2/ يعتبر كل جزء من المزرعة (جوزاً أو عدداً من الهكتارات) تخصص لزراعة محصول واحد (مركز تجمع) لعناصر التكاليف فيحمل بالعمالة وكافة المستلزمات السلعية والخدمية المباشرة بالإضافة إلي نصيبه العادل من المصاريف غير المباشرة وبالتالي يتحدد مجموع تكلفة هذا

(1) د.ناصر نورالدين عبداللطيف، مرجع سابق، ص 37.

(1) المرجع السابق ص، 210.

المركز ثم بقسمة هذا المجموع على مقدار المحصول يتم تحديد تكلفة الوحدة القياسية من (الكيلوغرام)، كذلك الحال في مجال (الإنتاج الحيواني) حيث يتعامل مع (كائنات حية) لها طبائعها الخاصة وتتأثر بالبيئة والأجواء المحيطة بها (أو التي تعيش فيها) وكفاءة هذا النشاط ترتكز على مدى رعاية هذه الكائنات معيشاً وصحياً. مع ملاحظة أنه في هذا النشاط يتنوع الإنتاج، فقد تكون الحيوانات أو (الدواجن) نفسها هي ذاتها منتجات النشاط إذا كانت المنشأة تشتريها بغرض البيع بعد تربيتها وتسمينها أو أن تكون هذه الحيوانات (أصلاً ثابتة) تخرج عنها منتجات المنشأة كصوف الأغنام والمواليد الصغار والألبان والبيض، إن محاسبة التكاليف في مجال الإنتاج الحيواني تتميز أيضاً بالخصائص التالية، الواجب مراعاتها عند تصميم إجراءات الرقابة وهي :-

1/ اهتمام المحاسبة على تكلفة (الرأس) أو (المجموعة) من الحيوانات أثناء وجودها بالمنشأة سواء للتربية أو الإكثار أو لإنتاج منتجات أخرى كالصوف. وتشكل (الأغذية) عنصر التكلفة الأساسي وهنا ينبغي الاعتماد على المعدلات الفنية لحاجة الحيوانات من الأنواع الغذائية المختلفة في عدد معين من الوجبات المحددة علمياً. أما بالنسبة للأجور فهناك أيضاً معدلات تحدد (العدد الاقتصادي) من كل نوع من الحيوانات التي تخضع لإشراف كل (مدب) أو (كلاف). وبالتالي فإن هذه المعدلات تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه في تخصيص وتوزيع الأجور على مجموعات الأسماك والدواجن والحيوانات.

2/ يتم تبويب الحيوانات حسب (الغرض) من حيازتها حيث تعتبر كل مجموعة ذات نشاط وغرض معين (مركز تجمع) لعناصر التكاليف فإذا ما تحددت تكاليف كل مركز حسب الحاجة الماسة للنشاط أمكن توزيعها على وحدات إنتاج المركز، كالكيلوغرامات الزائدة في وزن الحيوانات إذا كان الغرض من حيازتها هو (التسمين) وكيلوغرامات اللبن الزائدة أو الصوف أو عدد وحدات المواليد.

1/2- المبحث الثاني

خصائص محاسبة التكاليف الزراعية وإنعكاساتها المحاسبية ومشاكلها التطبيقية:

1/2/2 خصائص محاسبة التكاليف الزراعية:-

تتميز محاسبة التكاليف الزراعية بعدة ميزات وخصائص تطبيقية، وتعتبر هذه الميزات أو الخصائص من الاسباب التي ادت إلي صعوبة القياس والتحليل في محاسبة التكاليف الزراعية وتأخر تقدمها والاستفادة منها في المجال الزراعي ومن بين هذه الخصائص والميزات مايلي⁽¹⁾ :-

1 لاتمثل تكلفة المواد أهمية كبرى في حساب تكاليف النشاط الزراعي كما هو الحال مع النشاط الصناعي حيث ان تكلفة العمل والخدمات تمثل النسبة العظمي من ثمن تكلفة المنتج الزراعي ومن هذا يتضح ان المحاسبة الزراعية تعتبر اكثر تعقيدا" من المحاسبة الصناعية حيث أن اصعب عناصر التكلفة تحديدا" ومراقبتا" في المحاسبة الصناعية هما العمل والمصروفات الاخر (الخدمات).

2 ينقسم العمل الزراعي إلي:-

أ) عمل انساني :-وهو العمل اليدوي، وقد تكون العمالة في المشروع الزراعي عمال (دائمة أو مؤقتة أو قد تكون عن طريق متعهدين وكذلك قد يحصل العامل على أجره نقدا" أو عينا" مثل (استخدام جزء من قطعة الارض، استخدام مسكن داخل المزرعة)⁽²⁾

ب) العمل الحيواني :- ويمكن أن يكون بالإيجار أو أن يحصل على أجره من انتاج الارض.

ج) العمل الألي:- ويمثل عمل الجرارات وألات الحرث وألات الرش وغيرها من الإلات الزراعية.

3 تتداخل فروع النشاط الزراعي مما يؤدي إلي صعوبة تحديد تكلفة كل نشاط بدقه. وعلى سبيل المثال، هنالك إرتباط كبير وتداخل بين الزراعات الحقلية وإنشاء الحدائق والبساتين. فقد ينشأ المشروع الزراعي بقصد انشاء الحدائق والبساتين وذلك للانجاز في ثمارها أو في أخشابها ومع هذا فأنا نجد أن كثيرا" من

(¹) د. محمد عادل محمد، مرجع سابق، ص556.

(²) المرجع السابق، ص557

الزراع يستغلون الارض اثناء فترة الإنشاء وذلك لزرع بعض أنواع البقول بين الشجيرات لكي ترد عليهم أيرادا" أثناء فترة الإنشاء.

4 تستهلك بعض المنتجات الزراعية أستهلاكاً ذاتياً داخل المزرعة مما يؤدي إلي صعوبة حساب تكلفة المنتجات وأيراداتها حتى بعد إجراء التحليل الدقيق لكافة عناصر التكاليف والإيرادات وعمل القيود التحويلية اللازمة بين فروع النشاط فالمزارع يستهلك اللحوم والإلبان والدواجن والغلل من إنتاج المزرعة. وقد يكون غذاء المزارع واستهلاكه من الإنتاج الرئيسي أو من الانتاج العارض للمزرعة ومن الصعب تحديد تكلفة ما يستهلكه المزارع من هذا الانتاج.

5 تغطي بعض الاصول الزراعية عدة منتجات في إن واحد مما يؤدي إلي صعوبة تحديد تكلفة كل منتج منها بالرغم من سهولة حساب إيراداتها .

6 إن البذور المستخدمة في الزراعة قد تكون نفسها من إنتاج مزرعة سابقة مما يؤدي إلي تعقيد عملية تحديد تكلفة الإنتاج وتقييم البذور المستخدمة كأداة أولية. فمن الممكن تقييم البذور بسعر السوق وهو السعر الذي سوف يدفعه المزارع اذا ما اشترى البذور من السوق، كما يمكن تقييمها بتكلفة الإنتاج خلال الفترة التي أنتجت فيها

7 تؤثر العوامل الطبيعية الخارجة عن ارادة الإنسان بشكل ملحوظ على الإنتاج الزراعي، وتعتبر هذه الظاهرة من الظواهر المميزة للنشاط الزراعي دون غيره من أنواع الانشطة الاقتصادية.

8 أختلاف الفترة الزراعية التي يمكن أستخدامها كأساس لقياس كفاءة المشروع الزراعي، وذلك لوجود عدة عوامل مؤثرة على اختيار أنواع الإنتاج وارتباطها بقوة الارض وخصوبتها مثال لذلك زراعة القطن حيث لا يمكن زراعتها في نفس الارض الإ كل سنتين⁽¹⁾.

ويرى الباحث أن كل هذه الأسباب والخصائص المؤثرة على محاسبة التكاليف الزراعية أدت إلي أبتعاد المحاسبين عن مجال النشاط الزراعي أوعلى الأقل عدم إعطاء أهمية كافية للمشاكل الزراعية. ولقد ساعد على هذا الاتجاه أيضاً" عدة عوامل أخرى سوف نتناولها فيما بعد.

ثانياً:- الخصائص المميزة للنشاط الزراعي والتي تنعكس على أنظمة المحاسبة :-

يتميز القطاع الزراعي بميزات وخصائص متعددة لكل منها بعض أنعكاساتها على الأنظمة المحاسبية

(¹) المرجع السابق، ص294.

وخاصة في اختيار النظام المحاسبي الملائم، وفيما يلي سنتناول أهم هذه الخصائص بنوع من الدراسة والتحليل بغرض التعرف على انعكاساتها المحاسبية وهي :-

(1) ارتباط العمل المزرعي بالمعيشة الريفية :- تعتبر الزراعة أحدي سبل الحياة. وعلية فإن هنالك ارتباط وثيق بين العمل المزرعي والمعيشة الريفية، بمعنى أن منزل المزارع ومزرعته يمثلان وحده انتاجيه واحده يصعب الفصل بينهما، فكثير من العمليات الزراعيه يتم اعدادها بالمنزل وكما يعتمد المزارع بصفه اساسيه على افراد اسرته كمصدر لعنصر العمل الانساني الذي يحتاجه للمزرعه ومن ناحيه اخرى فإن ارتباط العمل المزرعي بالمعيشة الريفية يؤدي إلي استهلاك المزارع واسرته والعاملين لديه لبعض منتجات مزرعته⁽¹⁾. وطبيعيا ان تدخل قيمه هذه المنتجات على اساس القيمة السوقية لها وليس على اساس تكلفتها لانه لو لم يكن قد استهلكها المزارع وتابعيه في امكانه تصريفها بسعر السوق، ولو لم تكن هذه المنتجات بمزرعه لتسويقها بسعر السوق.

(2) كثره عدد الوحدات الانتاجيه مع صغر حجمها :- ويترتب على هذه الخاصيه عدم امكان المنتج الزراع (المزارع) منفردا التأثير بصورة ملموسة على سعر السوق لمنتج زراعي معين، تلك هي نتيجة طبيعية أمام القدر الضئيل الذي يضيفه المنتج إلي كميات الانتاج المعروضة على مستوى السوق، الأمر الذي سوف بالمزارع إلي الإرتضاء وقبول سعر السوق الذي يعرض عليه دون إن يكون له حول في التأثير عليه. هذا فضلا على أن هذا التعدد في حجم الوحدات وصغر حجمها يحول دون إمكانية الاستفادة من بعض أنواع التكنولوجيا الحديثة وعدم الاستفادة من كثير من مزايا الحجم الكبير للوحدات بالاضافة إلي مشاكل التخزين، السبب الذي أدي إلي زيادة الإهتمام بالصيغ الاخرى للمنشآت الزراعية كالمزارع الجماعية والتعاونية ومزارع الدولة⁽²⁾.

(3) ضخامه نسبة رأس المال الثابت في الزراعة: تتسم الزراعة بضخامة نسبة رأس المال الثابت، حيث تتراوح نسبة الارض وما عليها من مباني وآلات وتحسينات رأسمالية ما بين 70% ، 75% من جملة رأس المال المستثمر في الوحدات الانتاجية الزراعية. ويرجع إلي هذه الخاصيه الإرتفاع النسبي للتكاليف الثابتة التي يتحملها المنتج في المدي القصير وخاصة في ظل عدم استفادة المشروع من طاقته

(1) د. منير محمود سالم ، مرجع سابق، ص270

(2) د. صادق الحسيني ، مرجع سابق، ص23

القصوي، تتأثر الأنشطة الزراعية بارتفاع نسبة الاصول الثابتة وتصل إلى 75% من راس المال المستثمر، وتتمثل هذه الاصول في الاراضى والمباني (حظائر، مخازن، ومحطات تفرغ، وعنابر تربية)، والالات والمعدات الزراعية، كما تتمثل الاصول الثابتة في اصول حية كالماشية الاغنام والدواجن المقتناة لغرض استخدامها وليس لغرض البيع، ويترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشآت الزراعية وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة.⁽¹⁾

(4) موسمية الانتاج :- تتميز الغالبية العظمى من الحاصلات الزراعية بموسمية الإنتاج أي أن المحصول يكمل نضجه ويصبح قابلاً للجمع والتصريف في مواسم معينة أو محددة من السنة. بعكس الطلب على معظم الحاصلات الزراعية يتصف بالاستمرار على مدار السنة. ويترتب على هذه الخاصية وجود ظاهرة البطالة الموسمية، وما يصاحبها من مشكلات في القطاع الزراعي. كما يترتب عليها خاصية موسمية الإنتاج وموسمية الدخل للمزرعة حيث يحصل المزارع على دخله دفعة واحدة في نهاية الموسم.

(5) التعامل مع الطبيعة :- يتميز النشاط الزراعي بالتعامل مع الطبيعة والخضوع لإحكامها كالمقومات الأساسية للإنتاج هنا تتركز في التربة والاحوال الجوية (كالحرارة والبرودة والامطار) فضلاً عن عناصر العمل البشري والمستلزمات السلعية.⁽²⁾ ويترتب على هذه الخاصية صعوبة التقرير الدقيق لكميات الإنتاج المتوقعة للإستعانة بها في وضع الموازنات التقديرية (خاصة الطويلة الاجل). كذلك يترتب عليها عدم إمكانية أعداد معادله فنية ثابتة يخرج بمقتضاها المنتج طبقاً للمواصفات والكميات المطلوبة.

(6) تعدد المنتجات الزراعية :- غالباً ما تقوم الوحدة الإنتاجية الزراعية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد باستخدام مواد معينة أو باستخدام نفس العمليات الزراعية، وقد تكون هذه المنتجات التي تنتجها الوحدات الإنتاجية الزراعية ذات قيم بيعية متقاربة وفي هذه الحالة تسمى بالمنتجات المشتركة أما اذا كانت هذه المنتجات ذات قيم بيعية متفاوتة فأن المنتجات كبيرة القيم تسمى بالمنتجات الأساسية بينما تسمى المنتجات قليلة القيم بالمنتجات العرضية أو الثانوية أو الفرعية. ولما كان أحد الإغراض التي تسعى الوحدة الإنتاجية الزراعية لتحقيقها وهو الحصول على أكبر عائد من مزاولتها لنشاطها، ولما كانت أسعار

(1) د.هاشم احمد عطية ومحمد محمود عبدربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة، (الاسكندرية :الدار الجامعية للطبع

والنشر،2000)،ص98

(2) د.محمد توفيق بلبع، المرجع السابق، ص20.

بيع المنتجات تتفاوت يصبح من الضروري توزيع التكاليف المشتركة بين المنتجات المتعددة وأن تستفيد من مصروف واحد في نفس الوقت بشكل دقيق وعادل من أجل تحديد تكلفة كل منتج.⁽¹⁾

7 ضخامة قيمة الخدمات التسويقية :- أن صغر حجم الوحدات الزراعية وتعددتها في الغالب وموسمية الانتاج وكبر حجم المنتجات الزراعية بالإضافة إلى قابلية أغلبها للتلف يسهم في زيادة الحاجة الماسة للاستعانة بالخدمات التسويقية وضخامة قيمتها كالتخزين الجيد والملائم ووسائل النقل السريع والمكيف والإسهام الفعال في نقل المنتجات وبسرعة من الحقل إلى المخازن أو إلى مراكز البيع بحسب الاحوال مع مراعاة ضرورة تدفقها بشكل سليم بحسب مقتضيات الحاجة إليها من حيث الكميات والإوقات والأسعار الملائمة للبيع. وعلى ذلك فقد ترتفع تكاليف اداء هذه الخدمات ارتفاعا كبيرا بحيث قد تعوق في كثير من الحالات، تدفق هذه المنتجات الزراعية من مناطق وازمنة إنتاجها إلى مناطق وازمنة إستهلاكها.⁽²⁾

2/2/2 المشاكل والصعوبات التي تواجه محاسبة التكاليف الزراعية :-

لم تدخل محاسبة التكاليف في النشاط الزراعي منذ بادئ الأمر نظرا" لوجود مشاكل وصعوبات قابلت محاسب التكاليف في تحديد وقياس التكاليف الزراعيه ومن بينها ما يلي⁽³⁾ :-

- 1** أن السنة الزراعية تتكون من دورات متتابعة ولكل منها الإنتاج الزراعي المناسب لها، أو الذي تحتمه الدورة الزراعية.
- 2** أن الزراعة تحتاج إلى بذور هي ذاتها ناتج ذرعة سابقة الإمر الذي يحتاج إلى وضع أسس ومفاهيم لمقابلة مشاكل التقويم.
- 3** أن الزراعة ذاتها تتعرض للإصابة بالآفات والندوات الزراعية - أن تخضع لعوامل الطبيعة- بالرغم من إهتمام ورقابة العنصر البشري لها الإمر الذي يصعب على محاسب التكاليف الزراعية حساب هذه التكاليف.

(1) د. أحمد بهاء الدين عابدين، الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الزراعية، (الاردين: مكتبة الجامعة الاردنية، 2014م)، ص11.

(2) د. منير محمود سالم، مرجع سابق، ص273.

(3) د. محمد محمد الجزار، محاسبة التكاليف، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1973م) ، ص ص 281-282.

- 4) أن الإيجور الزراعية تدفع أحيانا" على أساس عيني ومن محاصيل سابقه.
- 5) أن صاحب الارض غالبا" مايستخدم أولاده وزوجته واقاربه في فلاحه الارض الأمر الذي يصعب من تحديد وقياس تكلفة العمل الزراعي .
- 6) أن تملك الارض الزراعية بمعرفة صغار المزارعين من العوامل التي لا تشجع على تطبيق محاسبة التكاليف في كثيرا" من الأحوال نظرا" لعدم أهتام المزارع الصغير بالحسابات الزراعية، ونتيجة لذلك لم يجد محاسب التكاليف ما يشجعه على الدخول في مجال النشاط الزراعي.
- 7) أن الارباح الزراعية تقدر على أساس القيمة الايجارية عادة الإمر الذي لا يتطلب بأي دفاتر ماليه ومن باب أولى بأي حسابات تتعلق بالتكاليف وتفاصيلها، لأن الدفاتر لن تفيد في تحديد الارباح طالما أن قيمة هذه الإرباح تتحدد على أساس القيمة الايجارية للارض.
- 8) تعتبر بيئة المزارعين من أقل البيئات أهتاما" بالتعلم وبالتالي فإن المزارع لا يقبل بإمسك الدفاتر لعدم أدراكه بمزايا الإحتفاظ بسجلات منظمة من جانب، ولعدم قدرته على تفهم ما قد تتضمنه هذه السجلات من جانب آخر⁽¹⁾.

أما المشاكل المحاسبية لتحديد نتيجة الأعمال في المنشآت الزراعية:

من المعروف أنه في نهاية كل فترة مالية تعد القوائم المالية المتعلقة بتحديد نتيجة الاعمال والمراكز الأموال، وعند القيام بهذه المهمة تواجهنا مجموعة مشاكل محاسبية متعلقة بالمصروفات والايرادات، أو الاصول الثابتة والمتداولة أو المخزون السلعي بأغلبها أوجميعها.⁽²⁾

يمكن للباحث أن يتناول في حسابات نتيجة الاعمال (القوائم المالية):

" إن احد الاهداف الاساسية في نهاية الفترة المحاسبية معرفة أو قياس نتيجة نشاط المنشأة الزراعية، ويمكن ان يتم ذلك بإتباع أحد منهجين كما جاء في المذكرة التفسيرية لمجلس معايير المحاسبة المالية:"⁽³⁾

(1) د. محمد عادل محمد، مرجع سابق، ص 655.

(2) د. خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 112.

(3) مرجع سابق، ص 88.

1. يرتبط بتحديد الاصول والخصوم ويركز على قياس التغير في كل منهما، ومجلس معايير المحاسبة المالية يميل إلي تعريف الدخل الشامل " وقد أشارت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم 3(SFAC N03) والذي يشير إلي التغير في حقوق المساهمين. أي أنها تشتمل على كافة التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة " (1)

2. "يرتبط بتحديد الايرادات والمصروفات، ويعتمد على التركيز على مقابلة الايرادات بالمصروفات ومن ثم يتحدد الدخل بالفرق بينهما، وتعرض هذا إلي انتقادات عدة منها:" (2)

i. إن المبادئ المحاسبية المقبولة تسمح بعدم تجانس نتائج قياس الدخل الدوري للمنشأة بين مختلف السنين لنفس المنشأة. " (3)

ii. " إن ظاهرة التضخم والتغير الهائل في مستويات الاسعار قد عدلت مفهوم الدخل الذي يقاس على أساس القيم التاريخية. " (4)

iii. " عدم وجود قاعدة نظرية طويلة الاجل تستند عليها عملية حساب الدخل ودلالته.

iv. لم يتم تحديد واضح للدخل المحاسبي ومكوناته. " (5)

هنالك أساسين ظهرا في المجال المحاسبي لتحديد صافي الدخل أولهما أساس الاستحقاق والثاني الأساس النقدي. الاول يعتمد على المبدأ الذي بموجبية يتحدد صافي الدخل بصورة دقيقة حيث أنه ينبغي الأخذ بعين الاعتبار جميع الايرادات والمصروفات المتعلقة بعملية الاكتساب لنفس الفترة، وفق مبدأ تحقق الايراد بالبيع، ومبدأ الاعتراف بالمصروف وقت استلام الخدمة. اما الثاني فإنه يتضمن تسجيل الايراد المقبوض فعلاً، ولاعتراف بالمصروفات متى دفعت، إذ عملية التسجيل تعتمد على التدفقات النقدية الداخلة، والخارجة من أجل الوصول الصافي الدخل، والذي يمثل الفرق بينهما. (1)

(1) د. صادق الحسيني، مرجع سابق، ص 225.

(2) د. خالد الخطيب، المحاسبة في المنشآت الخاصة والمؤسسات الزراعية، (عمان: دار البداية، 2009)، ص 225.

(3) د. محمود أحمد، إيهاب إبراهيم، محاسبة التكاليف الزراعية، (عمان: مكتبة المجتمع العربي، 2012م)، ص 113.

(4) د نضال صبري، التخطيط والرقابة المالية في المنشآت الزراعية، (عمان: منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية

، 1994م)، ص 117

(5) معيار المحاسبة الدولي في قطاع الزراعة رقم (27) إصدار عام 2009.

(1) المعيار الدولي رقم (1) أساس الإستحقاق والأساس النقدي، إصدار مجلس المعايير الدولي (2009).

يستنتج الباحث أن مرحلة قياس نتائج الاعمال تقتضي ضرورة الاشارة إلي أن المحاسبة تستخدم مقاييس كثيرة تنقسم إلي مجموعتين هما:

- أ- مقاييس نقدية التي تعبر عنها الاحداث الاقتصادية بوحدة النقد.
- ب- مقاييس غير نقدية وهي تعتمد على العنصر المادي أو الكمي، وتستخدم في قياس الإنتاج، متطلباته، والطاقة الانتاجية.

يرى الباحث أن هذه المشاكل لم تعد من العوائق التي تصادف تقدم محاسبة التكاليف في مجال النشاط الزراعي وذلك نظرا لإنبثاق مؤسسات عامة ووزارات و وحدات أقتصادية وجمعيات تعاونية زراعية تعمل في النشاط الزراعي وفي جميع مجالاته من أستصلاح الاراضي الزراعية وزراعتها ثم تربية المواشي والحيوانات ... الخ.

كما يرى الباحث زيادة الاهتمام بالكتابات في مجال محاسبة التكاليف وبدأت تلك الكتابات تطرح أفكارا ونظريات لتطوير محاسبة التكاليف وأساليبها، كما اتسع نطاق تطبيق محاسبة التكاليف ليشمل العديد من الأنشطة الاقتصادية ومن أمثلتها النشاط التجاري والزراعي، كما نشأت الحاجة إلي محاسبة التكاليف عندما ضعفت المحاسبة المالية عن مواجهة متطلبات أصحاب المشروعات، كما يمكن تلخيصها في التي:

- تهتم المحاسبة المالية والزراعية بعلاقة المنشأة مع غير أما محاسبة التكاليف فتهم بتكاليف الانتاج.
1. تهتم المحاسبة المالية بالبيانات المالية الاجمالية ولكن رغبة الادارة في الرقابة على الانتاج بهدف تخفيض التكاليف تطلب بيانات تفصيلية عن كافة أوجه النشاط.
2. تهتم المحاسبة المالية بالتسجيل بينما تهتم محاسبة التكاليف بحصر جميع عناصر التكاليف بينما محاسبة التكاليف الزراعية تهتم بضبط التكلفة وقياسها.
3. تهتم المحاسبة المالية بالبيانات المالية التاريخية ولكن محاسبة التكاليف تهتم بوضع الخطط المستقبلية ورسم السياسات للمشروعات الزراعية.
4. تقدم المحاسبة المالية عادة تقرير واحد في نهاية الفترة المالية عن الحسابات الختامية والمركز المالي بينما تتيح محاسبة التكاليف الزراعية فرصة تقديم تقارير دورية أو فصلية بهدف الرقابة والتعرف على عناصر التكاليف أولا بأول للفصول المختلفة.

3- الفصل الثالث

نشأة وتطور محاسبة التكاليف وأهدافها وقرارات مستخدمي القوائم المالية

3- الفصل الثالث

نشأة وتطور محاسبة التكاليف وأهدافها وقرارات مستخدمي القوائم المالية

تمهيد:

نشأت محاسبة التكاليف متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب قرنين من الزمان، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلي معرفة تكاليف إنتاجهم الصناعي، فقد كتب احد أشهر كتاب التكاليف في إنجلترا سنة 1899م Ejsimth عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها عملاً ويرى Solomon أن منذ ذلك الوقت بدأ الاهتمام بمحاسبة التكاليف واستخدامها⁽¹⁾. يعتمد اتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الاجل علي المعلومات المحاسبية، وحتى يمكن اتخاذ القرار المناسب واختيار البديل الافضل ينبغي ان تكون تلك المعلومات المحاسبية قابلة للقياس الكمي والقيمي، وغالبا يمكن اختيار البديلا الاقل تكلفة او الاكثر ربحية في ظل الظروف الاقتصادية المتوقع ان تسود مستقبلا، وتأتي أهمية إتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية في غاية الالهمية لذا لابد من التعرف وكيفية الاستفادة من أثر الافصاح عن الاصول الزراعية في قرارات مستخدمي القوائم المالية

هذا ماسيتناولة الباحث من خلال المباحث التالية:-

المبحث الاول : نشأة وتطور محاسبة التكاليف وأهدافها

المبحث الثاني : قرارات مستخدمي القوائم المالية

1/1/3- المبحث الاول

نشأة وتطور محاسبة التكاليف وأهدافها

1/1/3 مفهوم محاسبة التكاليف وأهدافها :

(1)أ. د. عبد الحي مرعي، أ. د. عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، 2008 م)، ص20.

تطورت المحاسبة مع تطور أحجام وأنواع المنشآت المختلفة وكذلك مع تطور الحاجة إلي خدمات المحاسب، حيث ظهرت أهمية المحاسبة المالية في الوقت الذي انتشرت فيه المنشآت التجارية سواء كانت على هيئة منشآت فردية أو على هيئة شركات أشخاص أو على هيئة شركات أموال، مع تطور النظام الاقتصادي ظهرت الشركات المساهمة الصناعية (بظهور الثورة الصناعية في أواخر القرن الثامن عشر وأوائل القرن التاسع عشر) وما صاحبها من تعقد العمليات الإنتاجية وتعقد الوظيفة الإدارية وتقدم فني واهتمام بعنصر العمل الإنساني وتعقد مشكلة توزيعات المنتجات ظهرت الحاجة إلي محاسبة التكاليف، لا يقتصر استخدام محاسبة التكاليف على المنشآت الصناعية فقط بل يمتد ليشمل المنشآت التجارية والمنشآت الزراعية ومنشآت المقاولات والمنشآت المالية وبعض الوحدات الحكومية بحيث يمكن القول أن محاسبة التكاليف تصلح للتكيف في المنشآت التي تنتج سلعة وكذلك المنشآت التي تؤدي خدمة مثل خدمات الصحة والتعليم وغيرها، المتتبع لتطور محاسبة التكاليف تاريخياً يلاحظ أنها ليست حديثة كما قد يتصور البعض، بل هي قديمة ولها عمر طويل يمتد إلي ما قبل الميلاد حيث استخدم الفراعنة في النشاط الزراعي والنشاط المعماري نظاماً وإجراءات تشبه إلي حد كبير نظم وإجراءات محاسبة التكاليف كما أن القرآن الكريم قص علينا قصة يوسف عليه السلام وهي ترتبط بالاقتصاد بالمخزون من الإنتاج ورقابة في سنوات الرخاء من أجل الاستفادة به في السنوات العجاف، وفي القرن الرابع عشر زاد النشاط التجاري في بعض الدول الأوروبية وأثبت محاسب التكاليف وجودها. وإذا كانت المحاسبة المالية كنظام محاسبي لا توفر البيانات التفصيلية التي تلزم للإدارة بجميع مستوياتها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وكان ذلك باعثاً لظهور محاسبة التكاليف من أجل تلبية متطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات التحليلية، يري الباحث إلا أننا مرة أخرى نفاجاً ببعض جوانب القصور ولكنها تظهر هذه المرة في محاسبة التكاليف الفعلية ويتمثل هذا القصور في عدم قدرة محاسبة التكاليف الفعلية على قياس أو تحديد تكاليف أي نشاط من الأنشطة أو مد حالة إنتاجه أو أمر إنتاج أو عملية تشغيلية أو أي وحدة من وحدات النشاط قبل البدء في إنتاجه أو حتى قبل الانتهاء من كليه. ومن ثم محاسبة التكاليف الفعلية لا تتمكن من تحقيق أحد أهم أهداف نظام التكاليف ألا وهو الهدف الرقابي، حيث أنها تعتمد على مقارنة بيانات التكاليف الفعلية خلال فترة معينة بنظيراتها خلال فترة زمنية أخرى سابقة⁽¹⁾. هذا لا يعطي مؤشراً سليماً للرقابة على عناصر التكاليف لأن التكاليف الفعلية قد تخفي بين ثناياها بعض عناصر الإسراف والضياع غير الحتمي سواء في الموارد المالية أو الموارد البشرية المتاحة لدى المنشأة. ولعلاج هذا القصور لجأ محاسبو

(1) د. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية والصناعية، (مصر: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008م)، ص25.

التكاليف إلى تحديد التكاليف مقدماً كبداية لمرحلة جديدة من مراحل استخدام التكاليف كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك كنظام مكمل لنظام التكاليف الفعلية وليس كنظام بديل له.

يتناول الباحث في هذا الصدد تقسيم التكاليف المحددة مقدماً إلى نوعين رئيسيين هما:

- التكاليف التقديرية.

- التكاليف القياسية (المعيارية أو النمطية).

تقوم التكاليف التقديرية على أساس تقدير ما تتكون عنه تكاليف وحدة النشاط في نهاية فترة معينة ومن هنا تتوقف درجة فعالية نظام التكاليف التقديرية كلياً على دقة الأرقام المقدرة والتي تعتمد بدرجة كبيرة على عنصرى الإجهاد الشخصي والخبرة اللذان يختلفان حتماً باختلاف الشخص القائم بعملية التقدير، كما ان هنالك جانب آخر من جوانب القصور في نظام التكاليف التقديرية (أحد نظامي التكاليف المحددة مقدماً) ألا وهو اعتمادها على بيانات الفترة أو الفترات السابقة بما قد تخصه بين طياتها من أخطاء أو عيوب إضافة إلى اعتمادها على الاجتهاد الشخصي في التقدير، مما يجعل من التكاليف التقديرية وسيلة غير فعالة في تحقيق الهدف الرقابي.

يستنتج الباحث من هنا ظهرت الحاجة إلى نظام التكاليف المحدود مقدماً يعتمد على الجانبين العملي والعلمي في تحديده لعناصر التكاليف قبل البدء في تنفيذ النشاط بما يضمن سلامة التخطيط أولاً وفعالية الرقابة ثانياً ويمثل هذا النظام في نظام التكاليف القياسية (المعيارية أو النمطية)، يقصد بالتكاليف القياسية أنها تكاليف تحدد مقدماً وأنها تمثل هدفاً يجب أن يحتذى به في المستقبل وينبغي على إدارة المنشأة أن تعمل جاهدة على تحقيقه وأنها تساعد الإدارة على معرفة ما يجب أن تكون عليه التكلفة قبل البدء في التشغيل ومن هذا المنطلق فإنها تفيد في إمكانية تقادي عناصر الإسراف وضعف الكفاية من المتبع كمؤشرات لمقارنة النتائج الفعلية لها.⁽¹⁾

مفهوم محاسبة التكاليف:

من حيث مفهوم محاسبة التكاليف يمكن القول بأنها نظام محاسبي لمعلومات التكاليف له مدخلاته وعملياته التشغيلية ومخرجاته، يتركز اهتمامه في مجموعه من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المختلفة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلفة داخل المنشأة وتحليلها ثم عرضها بهدف تحديد (قياس) تكلفة المنتجات النهائية والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات.⁽¹⁾

(1) المرجع السابق ، ص26.

(1) د. محمود عبد العزيز عبد الكريم، المحاسبة الزراعية وحسابات التكاليف الزراعية، (الطبعة الخامسة، مطابع الجمعية التعاونية للنشر والطباعة، 2008)، ص12.

وكما يقصد به مجموعة إجراءات ووسائل ومقومات، تتمثل في أسس علمية ومستندات ودفاتر وتقارير تهدف إلي حصر وتتبع وتحليل عناصر التكلفة بقصد الوصول إلي نتائج محددة، حيث يعتبر نظام التكاليف أداة لتحليل التكاليف في الزمن القصير، وذلك لتزويد الإدارة بمعلومات دورية عن تكاليف الأنشطة والمنتجات في المنشآت،⁽¹⁾ يقصد به أيضاً "مجموعة إجراءات المنظمة طبقاً لمنهج منطقي، وتشكيل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية، وعلى تطبيق وأفعي في الحياة العلمية من ناحية أخرى".⁽²⁾

يستنتج الباحث من المفاهيم السابقة أن محاسبة التكاليف، كنظام محاسبي يصلح للتكيف، في المنشآت التي تنتج سلعه، وكذلك المنشآت التي تقدم خدمة، فهو يستخدم في المنشآت الصناعية والمنشآت الزراعية والمنشآت التجارية ويمكن استخدامه في المنظمات الصحية والمنظمات التعليمية وغيرها. ففي المنشآت الزراعية تحتاج الإدارة إلي التعرف على تكلفة كل محصول من المحاصيل حسب الموسم الزراعي ومقارنة تكلفة المحصول بإيراداته لمعرفة ربحيته أو خسارته كما تحتاج الإدارة إلي معرفة تكلفة استصلاح الأراضي المطلوب تحويلها من صحراء إلي أرض صالحه للزراعة ومعرفة تكلفة ما يربى من الماشية أو الأغنام أو الأبقار أو الطيور والدواجن وغير ذلك بهدف التعرف على ربحية كل نوع منها أو خسارته. كما في الوحدات الحكومية بدأ الاهتمام يتجه نحو معرفة تكاليف الخدمات التي تقدمها كل وحدة أو منظمه خاصة وأن الموارد المالية تتميز بالندرة الأمر الذي يحتم خفض تكلفة الخدمات سواء في القطاع الصحي أو قطاع التعليم أو غيرها ولا فرق في ذلك بين الوحدات الحكومية المركزية والوحدات الحكومية المحلية، حيث يخضع المسؤولين في كليهما في المسألة عن مجالات الصرف والإنفاق من أجل تحقيق خفض في التكاليف، أما المنشآت التجارية تحتاج الإدارة (خاصة المدير الإداري) إلي التعرف على تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة المبيعات) بكل قسم ويضاف إليها مصروفات الإدارة بكل قسم أيضاً ثم يجري مقارنة بين إجمالي التكلفة وبين صافي المبيعات لإيضاح ربحية أو خسارة كل قسم من الأقسام التجارية وكما أن حصر تكاليف البيع والتوزيع يعتبر أمراً جوهرياً من أجل الرقابة عليها بهدف خفضها.

يستطيع الباحث أن يضيف بالقول أن محاسبة التكاليف ليست محط أنظار ومجال اهتمام المحاسبين فقط بل يهتم بها أيضاً، كل من الاقتصاديين، والإداريين، والمهندسين، حيث تهتم الدراسات التجارية بإجراءات حصر وتسجيل بيانات التكاليف بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتسعير المنتجات وتقييم المخزون السلعي والرقابة على كفاية وكفاءة التشغيل وتهتم الدراسات الهندسية بتحقيق الكفاية الإنتاجية من منطلق كونها هي المؤشر الجيد الذي يدل على مدى نجاح الإدارة ومن ثم استخدمت مفاهيم دراسة الزمن والحركة

(1) د. جمال عوض، وآخرون، دراسات تطبيقية في محاسبة التكاليف، (القاهرة، دار المعارف، د.ت)، ص 4.

(2) د. محمد بلبع وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، (القاهرة: دن، 1993م)، ص 15.

وابتكرت أنظمة التكاليف المعيارية، أما الدراسات الاقتصادية فتهم بحاسبة التكاليف لأنها توفر مقياس يفيد في دراسة مشكلات الإنتاج وكيفية تحديد الحجم الأمثل وتحقيق التوازن باستخدام التحليل الحدي، على حين تهتم الدراسات الإدارية بحاسبة التكاليف بإعتبارها إدارة إدارية تساعدها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات عن طريق استخدام الموازنات التخطيطية والتقارير الرقابية.

يمكن للباحث أن يستعرض المقومات الأساسية لنظام التكاليف وتتمثل في مايلي:

1. تحديد وحدة التكلفة.

2. تحديد مراكز التكاليف.

3. تحديد عناصر التكاليف وإعداد دليل الحسابات.

4. تحديد فترة التكاليف.

5. المجموعة الدفترية.⁽¹⁾

كما توجد عدة مفاهيم للتكاليف ولكل مفهوم من هذه المفاهيم مدلول معين ويستخدم لأغراض معينة، ونبتاول فيما يلي أهم هذه المفاهيم مع بيان أهداف محاسبة التكاليف، وذلك على النحو التالي:⁽²⁾

أ - مفاهيم محاسبة التكاليف

تتعدد مفاهيم التكاليف بتعدد الأغراض والاستخدامات إلي الدرجة التي ظهر معها ما يعرف باسم " تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة" ونبتاول فيما يلي أهم هذه المفاهيم مع التركيز على الاستخدامات العملية لها.

(1) مفاهيم التكلفة لأغراض التخطيط

يحتاج محاسب التكاليف عند تقديم معلومات للإدارة لأغراض التخطيط التمييز بين مفهوم التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والتكاليف شبه المتغيرة والتكاليف شبه الثابتة، وذلك على النحو التالي: مفهوم التكاليف المتغيرة : هي تلك التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزيد بزيادته وتتناقص بنقصانه، فالعلاقة بين هذه التكاليف وحجم الإنتاج علاقة طردية، ولذا فهي لا ترتبط بالزمن ومن أمثلتها عناصر التكاليف المباشرة مثل المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات المباشرة، وقد يطلق على هذه التكاليف مصطلح " التكاليف المرنة".

(1) د. زهير الحر دريب، ولؤي وديان، محاسبة التكاليف، (عمان: دار البداية للطباعة والنشر، 2010م)، ص 27.

(2) د. عصام عبد الهادي ابو النصر، الاطار الفكري والعملية لنظم محاسبة التكاليف الفعلية والمعيارية، (القاهرة: جامعة الأزهر، كلية التجارة، د.ن، 2008م)، ص 13-22.

مفهوم التكاليف الثابتة : هي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الانتاج طالما كان في حدود معينة، وعلى ذلك فان هذه التكاليف قد تتغير اذا ما اتخذت الادارة قرارا بزيادة حجم الانتاج عن حدود معينة، وقد يطلق على هذه التكاليف مصطلح "التكاليف الزمنية"، ومن أمثلتها الايجار والمرتببات.

مفهوم التكاليف شبه المتغيرة: وهي التكاليف التي تتضمن مجموعتين من العناصر، العنصر الاول كبير وهو يتغير بتغير حجم الانتاج، اما العنصر الثاني فضئيل وهو ثابت لا يتغير بتغير حجم الانتاج، ومن أمثلة هذا النوع تكاليف الاهلاك وتكاليف الصيانة.

مفهوم التكاليف شبه الثابتة: وهي التكاليف التي تتضمن مجموعتين من العناصر، العنصر الاول كبير وهو ثابت لا يتغير بتغير حجم الانتاج، اما العنصر الثاني فضئيل وهو متغير بتغير حجم الانتاج، ومن أمثلة هذا النوع تكلفة ثلاث عمال في قسم التفنيش وهم يعملون في حدود طاقة معينة وفي حالة زيادة حجم الانتاج فيستلزم الامر الحاجة بعامل رابع طالما كانت الزيادة في حدود معينة.

(2) مفاهيم التكلفة لأغراض قياس تكلفة الانتاج وتقويم المخزون

يحتاج المحاسب لاغراض قياس تكلفة الانتاج التام وتحت التشغيل وكذلك تقويم المخزون في نهاية كل فترة مالية إلي التفرقة بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة والتكاليف الفعلية، وذلك على النحو التالي:

مفهوم التكاليف المباشرة : وهي تلك التكاليف التي يسهل تخصيصها على وحدة الانتاج ولن يكون ذلك الا اذا كانت هناك علاقة ارتباط وسببية واستفادة واضحة، وتتمثل عناصر التكاليف المباشرة في المواد المباشرة والاجور المباشرة والمصروفات المباشرة.

مفهوم التكاليف غير المباشرة : وهي تلك التكاليف التي يصعب تخصيصها على وحدة انتاج معينة، ومثال ذلك مصروف الايجار والاجور والزيوت والشحوم وغيرها، ولا يعني الصعوبة عدم تحميلها على وحدة الانتاج ، ولكن سوف يتم تحميلها باستخدام أسس ومعدلات تحميل.

مفهوم التكاليف الفعلية: وهي التكلفة التي حدثت فعلا في الماضي، ولذا تسمى احيانا بالتكلفة التاريخية، ومن عيوب هذه التكلفة انها تأخذ اخطاء الماضي من قصور واسراف ولا لا تصلح لاستخدامها في التخطيط والرقابة.

(3) مفاهيم التكلفة لأغراض الرقابة: ينبغي على المحاسب لأغراض الرقابة وتقويم الاداء التمييز بين

التكاليف الخاضعة للرقابة والتكاليف غير الخاضعة للرقابة وكذلك التكاليف المعيارية، وذلك على النحو التالي:

مفهوم التكاليف الخاضعة للرقابة: ويقصد بها التكاليف التي يكون للفرد أو للمستوى الادارى قدرة على السيطرة عليها بما له من صلاحيات وسلطات.

مفهوم التكاليف غير الخاضعة للرقابة:

ويقصد بها التكاليف التي لا يكون للفرد أو للمستوى الإداري قدرة على السيطرة عليها، إذ أنها تدخل تحت سيطرة أو رقابة فرد أو مستوى إداري آخر. فعلى سبيل المثال الرقابة عن التلف في المدى القصير تكون مسؤولية المشرف عن خطوط الإنتاج في حين تكون في المدى المتوسط مسؤولية مدير المصنع، أما في المدى الطويل فهي مسؤولية الإدارة العليا لأنها المسؤولة عن اتخاذ قرار بشأن تدبير آلة جديدة.

مفهوم التكاليف المعيارية:

وهي تلك التكاليف التي يتوقع حدوثها مستقبلاً، وتمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة، ولذا فهي تعتبر هدفاً يجب الوصول إليه. وتستخدم هذه التكلفة للرقابة على التكلفة الفعلية من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالمعيارية وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات المصححة.

(4) مفاهيم التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات

توجد مجموعة من المفاهيم ترتبط باتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المفاهيم ما يلي:
مفهوم تكلفة الفرصة البديلة: وهو العائد الذي كان يمكن الحصول عليه من البديل المرفوض، وعلى ذلك فهي لا تتضمن إيرادات ومصروفات فعلية تمت أو يمكن أن يتم تسجيلها في الدفاتر وإنما تؤخذ فقط هذه التكلفة في الاعتبار ضمن تكاليف البديل الذي تم اختياره.
مفهوم التكاليف الغارقة: وهي تلك التكاليف التاريخية التي وقعت بالفعل في الماضي ولا يمكن استردادها في الوقت الحاضر ولا في المستقبل، ومن أمثلة هذه التكاليف الاستثمار في الأصول الثابتة.
مفهوم التكاليف التفاضلية: تعبر التكاليف التفاضلية عن الفرق بين تكلفة استخدام بديل وآخر، ولذا فإن هذه التكاليف قد تكون متزايدة إذا كان الفرق بالزيادة وقد تكون متناقصة إذا كان الفرق بالنقصان.
مفهوم التكاليف الإضافية: يقصد بالتكلفة الإضافية الفرق في إجمالي التكاليف عند الانتقال من مستوى إنتاجي معين إلى مستوى إنتاجي آخر.

أهداف محاسبة التكاليف:

إن أهداف نظام التكاليف في المنشآت الزراعية تتضمن مجموعتين من الأهداف أولها: الأهداف العامة لأي نظام كلفوي في أية منشأة، وثانياً: متعلقة بالمنشآت الزراعية أو بعبارة أخرى يمكن القول أن

أهداف نظام التكاليف في المنشأة الزراعية هي الأهداف العامة لنظام التكاليف مطبوعة (مكيفة) في ظل خصائص النشاط الزراعي.⁽¹⁾

يرري الباحث أن محاسبة التكاليف في حد ذاتها ليست هدف ولكنها وسيلة لتحقيق مجموعه من الأهداف.

أولاً : قياس تكلفة الإنتاج :

يتمثل هذا في قياس تكاليف الأداء في المنشأة أياً كانت طبيعة نشاطها من أجل التوصل إلي نتيجة هذا النشاط، في سبيل الوصول إلي ذلك يتم حصر وتحديد عناصر التكاليف وتسجيلها وتحليلها وتوزيعها على مراكز التكلفة ثم على وحدات الإنتاج ثم تحديد تكلفة الإنتاج التام وتحديد نصيب كل وحدة منتجة (سلعة أو خدمة) من كل عنصر من عناصر التكاليف، ثم إعداد قوائم التكاليف وقوائم نتائج الأعمال وتقديمها لإدارة المنشأة.⁽²⁾

ولا يقتصر الأمر على تحديد التكلفة الإجمالية وإنما يمتد ليشمل تحديد تكلفة كل نشاط (رئيسي أو فرعي) وتكلفة كل مرحلة من مراحل كل نشاط وتحديد تكلفة كل عملية من العمليات التشغيلية التي تنظمها كل مرحلة من المراحل إضافة إلي تحديد تكلفة كل مركز من مراكز التكلفة (إنتاجية أو خدمات). وتوفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام في نهاية كل فترة مالية، بعد أن كان قياس التكاليف يتم على أساس فعلى في الماضي أصبح يتم مقدماً وقبل البدء في التشغيل عن طريق التكاليف المحددة مقدماً وقد ساعدت التكاليف المعيارية على تحقيق الدقة في قياس التكاليف تمهيداً لرقابتها. وتتأكد أهمية بيانات التكاليف الفعلية بتعدد استخداماتها حيث يتم عن طريقها إجراء مقارنات بين إجمالي تكلفة الوحدة المنتجة (سلعة أو خدمة) وبين نصيب الوحدة من كل عنصر من عناصر التكاليف وذلك من خلال الفترات المالية المتتالية وتفيد هذه المقارنات في التعرف على الاتجاه العام لتكلفة المنتج وتطويرها من فترة لأخرى وأيضاً إجراء مقارنة بين تكلفة الإنتاج الفعلية للمنتجات المماثلة في المنشآت المناظرة، يمكن قياس تكلفة الإنتاج "بهدف متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ماتم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت ، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي ".⁽³⁾

يستطيع الباحث أن يستنتج بأن المقارنات تفيد في توفير مؤشر بين مستوى الكفاية النسبية التي تحققها كل منشأة (وهنا ينبغي سلامة نتائج المقارنات أن تستخدم جميع المنشآت نفس الأسس والإجراءات المحاسبية) وكذلك إجراء مقارنات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المحددة مقدماً (ويفضل أن تكون محددة على

(1) د. محمود عبد العزيز عبد الكريم، المرجع السابق ، ص13.

(2) المرجع السابق ، ص14.

(3) د صادق الحسيني، المحاسبة الزراعية (دبي: مطبعة دبي، 1988م)، ص53.

أسس عملية معملية أو معيارية) لتحديد الفروق والاختلافات بينها (تسمى هذه الفروق بالانحرافات) والبحث عن مسبباتها بهدف القضاء عليها واستئصالها من جذورها إن كانت انحرافات غير صالح للمنشأة والعمل على تنميتها والاستفادة منها في حالة ما إذا كانت انحرافات في صالح المنشأة (مع ضرورة التحقق والتأكد من صحة وسلامة المعيار المستخدم كمؤشر للقياس).

يمكن للباحث أن يضيف بأن تقاس التكلفة لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة المخزون وتوفير معلومات تكاليفية مفيدة لأغراض تخطيط الإنتاج واستغلال الموارد الإنتاجية المتاحة أفضل استغلال ممكن، وتوفير معلومات تكاليفية تفيد في فرض الرقابة على عناصر الاستخدامات المختلفة من موارد وأجور وعناصر أخرى بغرض خفض التكلفة وبناء نظام عادل وفعال للحوافز الإنتاجية، لتحقيق هذا الهدف يتم تصميم نظام محاسبة التكاليف على حسب طبيعة النشاط الذي يطبق فيها بحيث يتم تتبع عناصر التكلفة وتحميلها للمنتجات إما بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر على حسب طبيعة النشاط، ثم يتحدد إنتاج كل قسم أو عملية أو مرحلة في صورة عدد وحدات نمطية ثم تحدد تكلفة الوحدة من المنتج بإتباع مبدأ المتوسطات أي بقسمة التكلفة على عدد الوحدات المنتجة.

يري الباحث أن هدف قياس تكلفة الإنتاج أهم هدف يسعى إليه أي نظام دقيق لمحاسبة التكاليف ويختلف في المنشآت الزراعية باختلاف طبيعة النشاط، فهو إما نشاط نباتي ينحصر في زراعة محاصيل معينة ولما نشاط حيواني يتمثل في تربية الأغنام والأبقار بقصد التسمين أو بغرض إنتاج الألبان أو تربية الدواجن بغرض تسمينها وإعادة بيعها أو لإنتاج البيض إلي غير ذلك من الأنشطة الزراعية الأخرى.

يقابل محاسب التكاليف في المنشأة الزراعية مشكلة توزيع تكلفة الإنتاج بين المنتجات العرضية والمنتجات الرئيسية. (1) وبفضل أن يصمم النظام بحيث يعطي نتائج محددة لكل نشاط نباتي أو حيواني على حده، ففي المنشآت الزراعية الكبيرة التي تقوم بعدد كبير من الأنشطة الزراعية تحتاج الإدارة إلي معلومات أوفر وبيانات أكثر، ليس فقط عن نتيجة الاستغلال الزراعي الشامل خلال العام وإنما نتيجة كل نشاط على حده حتى تستطيع تقييم ربحية كل نشاط وعلى هذا يعمل النظام المحاسبي الكفوي على تجميع وتسجيل وتبويب العمليات (طبق لطرق قياس التكلفة) وتحليل البيانات لقياس تكاليف لا تنتج بكل نشاط ولإمداد الإدارة ببيانات أخرى تسهم في ترشيد القرارات ورسم البيانات.

تحديد عناصر التكلفة يتخذ المظاهر التالية :

(1) مرجع سابق ص 51 .

1/ تتبع العمليات والإيرادات والمصروفات منذ بدء التحضير للزراعة حتى يتم في المحصول وبيعه. (إن السنوات المالية تتداخل في الموسم الزراعي حيث قد يبدأ بوضع البذور في السنة الأولى، ويتم جني المحصول في السنة الثانية ويتم بيعه في السنة الثالثة) مما يستلزم دقة تحليل التكاليف.

2/ يترتب على تداخل السنين ضرورة الاهتمام (بالمزروعات القائمة) وتتبع تكاليفها وتقديرها بالتالي نلجأ إلي (التقدير الشخصي) في تقييمها باعتبارها غير ناضجة.

3/ العمل على الاهتمام بتتبع (الخدمات المتبادلة) بين الأنشطة المختلفة وقد يتم الالتجاء إلي أسعار السوق لتحديد قيمة الخدمة التي وضعت.

4/ ضرورة التوصل لتكلفة أي نشاط منفصل (مشكل) عن الأنشطة الأخرى التي تباشرها المنشأة فيتم تحديد تكلفة النشاط الزراعي (وربحية) بشكل مستقل عن تكلفة نشاط تربية الحيوانات للتسمين (وربحيته).

ثانياً : الرقابة على عناصر التكاليف:

يتفق الكاتب والباحثون على أن الرقابة وظيفة إدارية وقد تناولها كل منهم بما يتفق مع وجهة النظر التي ينظر بها إلي هذه الوظيفة وطبيعتها، إلا أنهم يجمعون على أن الرقابة بالمفهوم الإداري تتمثل في الرأي المتواصل وراء تنفيذ المخططات للأنشطة التي تزاولها المنشأة وقياس مدى محاذاة الفعاليات للمخططات والتحقق من أن العمل يسير في الطريق الصحيح نحو تحقيق الأهداف المحددة مقدماً واتخاذ الإجراءات العلاجية المناسبة لتصبح أية انحرافات قد يكون من شأنها إعاقة تحقيق الأهداف المنشودة.⁽¹⁾ أما الرقابة بالمفهوم التكاليفي فإنها تعني التحكم في الأداء، ثم وفق لمعيار معين مخطط من قبل، وبعبارة أخرى فإن الرقابة على التكاليف، تشتمل في محاولة إخضاع الأداء الفعلي بحيث يتم وفقاً لخطة محددة مقدماً وذلك في ظل ظروف معينة بهدف تحقيق الاستخدام الأفضل لعناصر الإنتاج عن طريق علاج الانحرافات التي قد تنشأ عند مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له من قبل، ويعد ذلك وسيلة للتعرف على مسببات أي ارتفاع في التكاليف ناتج عن سوء استخدام الموارد البشرية والمادية (إسراف) وحتى يكون هناك عملية ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون علاجاً وتصحيحاً للانحرافات التي قد تظهر عند مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وذلك خلال دورة العمل الكامل التي تبدأ بالتخطيط والتنظيم والتنسيق ثم تستمر مع التنفيذ وتكتمل بالمتابعة والتقويم لتبدأ مع كل دورة جديدة للنشاط، قد تكون الرقابة على التكاليف رقابة مانعه أو رقابة متتابعة أو رقابة مصححه ويمكن ايتاح كل نوع منها من حيث المرحلة التي يتم فيها (الوظيفة الإدارية من تخطيط ورقابة وتقييم أداء) والمقصود به.

(1) د. محمود شوقي عطا الله، المحاسبة والتخطيط الاقتصادي، (القاهرة: كلية التجارة بجامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، 1972م)، ص 209.

يستطيع الباحث أن يضيف لما سبق ان تصميم النظام المحاسبي الكفوي ينبغي أن يتضمن عوامل الرقابة على تكلفة العناصر. فيوضع نظام دقيق للرقابة على المستلزمات السلعية (في كافة المراحل سواء عند الشراء أو عند الاستلام أو عند التخزين أو عند الصرف والجرد)، كذلك للرقابة على عنصر تكلفة العمل (بكافة أنواعه الإنساني أو الالي أو الحيواني)، وكذلك أيضاً الرقابة على عنصر التكاليف غير المباشرة.

يرى الباحث أنه إذا ما اتجهت المنشآت الزراعية نحو أسلوب الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية فلا بد أن يتضمن النظام المحاسبي التقادير والسجلات، بحيث تعطي بيانات دقيقة عن مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد أوجه الانحراف (الإيجابي والسلبي) وبالتالي تحديد أوجه الإسراف والتوفير، والفقد والضياع وما يستلزم ذلك من اتخاذ الإجراءات المصححة لمنع عوامل الإسراف وعدم الكفاية مع تشجيع عوامل التوفير ورفع الكفاية الإنتاجية لكل عنصر من عناصر التكاليف.

ثالثاً : المساعدة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات :

يساعد نظام التكاليف إدارة المنشأة في مهمتها باتخاذ القرارات ورسم السياسات بأن يمدّها بكمية ضخمة وهائلة من البيانات والمعلومات الملائمة (الكمية والمالية) التي تعينها في مهمتها في مجالات الإنتاج والتسويق والتمويل والاستثمار.

وعلى ذلك تظهر أهمية نظام التكاليف في هذا المجال في الحالات التالية :⁽¹⁾

أ- المفاضلة بين البدائل: وتتم المفاضلة سواء عند البدء في إنشاء المنشأة الزراعية أو عند وضع الخطط السنوية له ويستعين المخطط في اتخاذ قرارات بشأن البديل الأمثل بفكرة الأرباح الحدية للبدائل المتاحة أو بمعايير الربحية التجارية أو غير الصافية باعتبارها تمثل الأرباح الحقيقية لكل بديل.

ب- اختيار التركيب المحصولي المناسب: أو ما يسمى أفضل معدل مزيج للنشاط الإنتاجي وتتوقف ربحية مشروعات الإنتاج الزراعي على حسن اختيار التوليف أو (التركيبية) أو التشكيلة المناسبة بين المحصولات التي يمكن زراعتها باستخدام مساحه محددة من الأراضي الزراعية ويتم ذلك بالمقارنة بين الأرباح الحدية التي تحققها البدائل المتاحة.

ج - تحديد الحجم الأمثل لاستخدام عناصر الإنتاج: إن زيادة التكاليف المتغيرة لا يقابلها دائماً زيادة مماثلة في كميات الإنتاج وفي الإيرادات ومقارنة العوائد الإضافية المتوقع الحصول عليها من اتفاق مستويات مختلفة من العناصر المتغيرة تمكن من تحديد أفضل مستوى ملائم يتم إقراره.

د- المفاضلة بين المحصولات المتنافسة في الموسم الواحدة: من خصائص المشروعات الزراعية إمكانيتها زراعة عدة محاصيل في نفس الوقت وقد تكون متماثلة في الأهمية أو غير ذلك. وهنا تدرس المنشأة

(1) د. منير محمود سالم، بحوث في التكاليف، (القاهرة: الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للنشر، 1971م)، ص144.

المفاضلة بين تلك المحاصيل المنافسة على مساحه محددة من الأرض، إن دراسة تكاليف وإيرادات إنتاج كل محصول تمكن التعرف على الإرباح الحدية لها.

هـ - أية بيانات أخرى لازمه للقياس والرقابة واكتشاف نواحي الضعف والإسراف في المزرعة عموماً.

و - الإسهام في تحديد أسعار بيع المنتجات الزراعية وتقييم الموجودات.

ذ - إن اتصاف غالبية المنتجات الزراعية بالفخامة (أي كبير حجمها أو وزنها) بالنسبة لقيمتها يعكس أثراً مباشرة على الغالبية العظمى من الخدمات والتكاليف التسويقية وبالتالي قد ترتفع تكاليف أداء هذه الخدمات ارتفاعاً كبيراً قد يعوق تدفق هذه المنتجات الزراعية من مناطق وأزمنة إنتاجها إلي مناطق وأزمنة استهلاكها وعلى هذا يسهم نظام التكاليف في محاولات تذليل هذه العقبة.

رابعاً : تحديد نتائج أعمال كل فرع من فروع النشاط المتداخل ببعضه في المزرعة :

إن الحاجة ماسة لتحديد الفروع الربحة للعمل على تنسيقها وتحسينها ومعرفة الفروع الخاسرة للعمل على الإقلال منها واتخاذ الإجراءات المناسبة والضرورية لتلاقي أو تقليل هذه الخسائر. يخلص الباحث إلي القول أن محاسبة التكاليف الزراعية هي تسجيل وتبويب عمليات النشاط الزراعي وتحليل عناصر وبنود المصروفات المختلفة ودراستها دراسة تحليلية معمقة لغرض تحديد ما أفق من عناصر التكاليف (المتتمثلة في المستلزمات السلعية والعمالة والخدمات الأخرى) تمهيداً لتحديد تكلفة كل وحدة إنتاج زراعي وكل نشاط على حده وإجراء الرقابة اللازمة وفق الأسس العلمية السليمة وكوسيلة لمساعدة الإدارة في رسم البيانات واتخاذ القرارات.

من كل ما سبق تحليله وعرضه يتضح للباحث أن كلاً من المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية بشكلها الحاضر يهتمان بتحديد نتائج الأعمال ومراكز الأموال وتوفير البيانات الضرورية الإجمالية والتفصيلية وأيضاً كما وضح أن لكل من المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية أهداف محددة وأن كل منهما يكمل الآخر وأن أياً منهما عاجز عن أن يحقق الأهداف التي يمكن أن يحققها الفرع الآخر وبالتالي فإن الباحث يؤكد أن لضمان نجاح المنشأة الزراعية في تحقيق الأهداف كاملة لا بد أن يصار إلي ضرورة الجمع بين هذين الفرعين وأن لا غنى لأية منشأة متطورة عن أي منها.⁽¹⁾

ويناقش الباحث بعض نظم قياس التكلفة من منظور استراتيجي والتي يتمثل اهمها في اسلوب التكلفة المستهدفة Target Cost، اسلوب التكلفة على اساس النشاط Activity Based Cost، اسلوب الانتاج بدون مخزون Just in Time ، اسلوب دورة حياة المنتج Life Cycle Cost، اسلوب سلاسل القيمة Value Chain

⁽¹⁾المرجع السابق ، ص146.

وسوف يقوم الباحث بعرض تلك المداخل الاستراتيجية لمحاسبة التكاليف وذلك على النحو التالي:

أولاً: اسلوب التكلفة المستهدفة

يرجع البعض نشأة وتطوير اسلوب التكلفة المستهدفة إلي الستينيات وما بعدها حيث قام اليابانيون بتطوير منهج التكلفة المستهدفة واستطاعوا تحقيق نجاح كبير في اختراق الاسواق العالمية مما جعل الكثيرون يعتقدون ان ذلك النجاح يرجع إلي تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة مما شجع الامريكيون على البدء في استخدام هذا الاسلوب كمنهج متكامل وذلك بعد عجزهم عن مواجهة المنافسة اليابانية في الاسواق وقد طبق في العديد من المجالات حيث قامت وزارة الدفاع الامريكية بالاستفادة منه في مجال تقدير تكاليف الاسلحة المستخدمة، وكذلك على مستوى قطاع الصيانة والتبريد حيث تم الربط بين الجهود الداخلية والتكلفة الخارجية للمنافسين والمعتمدة على دراسات السوق.⁽¹⁾

ويستطيع الباحث أن يعرف التكلفة المستهدفة بانها منهج اجرائي يعمل على تطوير الحد الاقصى للتكلفة المسموح بها لانتاج المنتج المقترح والعمل على تحقيقها لامكانية، الوصول إلي هامش الربح المتوقع من وراء انتاج ذلك المنتج.

وتهدف التكلفة المستهدفة إلي تحقيق ما يلي:

- 1- تخفيض التكلفة في مرحلة التخطيط وتصميم المنتج.
 - 2- يعتبر هدف تخطيط الربح هدفا تابعا لتخفيض التكاليف باستخدام نظام التكاليف المستهدفة.
 - 3- تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة من خلال تحقيق رغبات العملاء والاسعار التي تناسبهم.
- وفي ضوء ما تقدم، يرى الباحث أنه من أهم أسباب الاتجاه إلي نظام التكلفة المستهدفة هي العيوب التي شابت النظم التقليدية فأدت إلي صرف النظر عن تلك النظم نسبيا ، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولا بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو ان الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر، فيتم تخفيض سعر البيع إلي اقل قدر ممكن، في حين نرى ان نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولا ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج من اجل الوصول إلي التكلفة المسموح بها فقط.⁽¹⁾

(1) د. حسين محمد احمد عيسى، اطار مقترح لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، العدد الثاني، 2001م)، ص 507.

(1) د. عاطف عبد الجيد، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتعظيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، (مصر: جامعة اسيوط، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد28، 2000م)، ص 2.

ثانياً: أسلوب التكلفة على أساس النشاط

لقد بدأ ظهور نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط في الثمانينيات من القرن العشرين على يد "روبين كوبر" ويقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، وبناء على ما تقدم يتم تخصيص التكاليف طبقاً لهذا النظام على مرحلتين: (1)

1- تخصيص التكاليف على الأنشطة.

2- تخصيص التكاليف على المنتجات.

توجد العديد من الأسباب إلى استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط والتي من أهمها ما يلي: (2)

1- قصور في الممارسات المحاسبية وتغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة.

2- زيادة حدة المنافسة وزيادة التنوع في المنتجات.

3- تقييم الأنشطة والاستغناء عن بعض الأنشطة غير الضرورية والمكلفة (كالتخزين).

كما توجد بعض الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي والتي من أهمها ما يلي:

1- عدم ملائمة نظام التكاليف التقليدي لدرجة التعقيد في العمليات الصناعية في الوقت الحاضر.

2- قصور نظام التكاليف التقليدي عن توفير المعلومات اللازمة للإدارة.

3- زيادة أهمية التكاليف الصناعية غير المباشرة ولم يعد مجرد عبء تحاول الشركات تخفيفه.

4- ارتكاز نظام التكاليف التقليدي على أسس مرتبطة بتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل

وحدة الإنتاج مما يؤدي على عدم قياس تكاليف المنتجات بشكل دقيق.

يستطيع الباحث أن يضيف بعض الانتقادات، لنظام التكاليف التقليدي منها :

1. طرق التخصيص التقليدية للتكاليف غير المباشرة تؤدي إلى عدم دقة بيانات تكلفة المنتج.

2. تتسم تقارير التكاليف التقليدي بأنها على درجة كبيرة من التجميعية بمعنى للمعلومات الهائلة.

4. استخدام نظام التكاليف التقليدي لأساس الأجر المباشرة، كأساس لتحميل التكاليف الصناعية غير

المباشرة على وحدات الإنتاج مما يؤدي إلى عدم دقة تحديد تكلفة المنتجات النهائية. يرى الباحث نظراً لأهمية

هذا النظام لتعدد المنتجات وزيادة الأعباء والتكاليف لابد من زيادة الوعي بنظام (ABC) يجعله في موضع

الاهتمام من أقسام الإنتاج والبيع والتسويق في الشركات ويساهم في تحسين كفاءة الإدارة.

(1) د. محمد منصور، دور الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، (جامعة

حلوان: المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث والرابع، 2002)، ص26.

(2) www.sena3a.com/portal/news.php?action=view&id=44

ثالثا: اسلوب الانتاج بدون مخزون:

ويعرف هذا الاسلوب بانه نظام شامل للرقابة على المخزون السلعي والانتاج يهدف إلي ضبط الالتزام بكل من وقت الشراء ووقت الانتاج بما يؤدي إلي تقليل الفاصل الزمني بين تاريخ اصدار اوامر الشراء وتاريخ استلام المواد من الموردين وبين تاريخ اتمام الانتاج وتاريخ التسليم للمنتجات التامة إلي العملاء مما يؤدي في النهاية إلي نقص تكاليف الانتاج.

رابعا: اسلوب دورة حياة المنتج:

ويقصد بدورة حياة المنتج المراحل الإنتاجية والتجارية والاستهلاكية التي يمر بها المنتج، وتستغرق هذه الدورة فترة زمنية يتم قياسها بتلك الفترة التي يستنفدها تصنيع ونتاج وحدة المنتج بالإضافة إلي فترة التخزين وفترة الاستهلاك.

كما أن المحاسبة على أساس دورة حياة المنتج تقوم على فلسفة تجميع تكاليف الأنشطة التي تحدث خلال فترة حياة المنتج من البداية حتى يسلم للعميل وربطها بهذا المنتج. وطبقا لهذا المفهوم تشمل هذه التكاليف تكلفة جميع الأنشطة التي تحدث منذ بداية المنتج مروراً بتخطيط الإنتاج والتصميم المبدئي والتصميم النهائي ثم الإنتاج ، وأخيرا جميع الأنشطة المرتبطة بتسويقه وتسليمه للعميل بل وتشمل أيضا ما يتبع ذلك من تكاليف صيانة وضمان بعد التسليم للعملاء وتكاليف الأقسام المالية والإدارية المرتبطة بهذا المنتج.

خامسا: أسلوب سلاسل القيمة:

عرف البعض سلاسل القيمة بانها مجموعة متصلة من الانشطة الخلاقة او المولدة للقيمة وذلك بداية من انشطة الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاء بتسليم المنتج النهائي⁽¹⁾.

ويمكن عرض اهداف سلاسل القيمة من خلال مستويين من الاهداف وذلك على النحو التالي:

أ- هدف وسيط، وهو قياس قدرة كل خلية من سلاسل القيمة على مدى اضافتها إلي قيمة السلعة وذلك من خلال تحديد القيمة السوقية ومقارنتها بتكلفة الانتاج اللازمة لكل منهما فيتضح اي من الخلايا تضيف قيمة ايجابية والاخرى التي لا تضيف قيمة.

ب- هدف نهائي، ويتمثل في تعظيم الميزة التنافسية للمنتج اما بتخفيض التكلفة او بتحسين مستوى الاداء للعمليات والانشطة الانتاجية، ويتم استخدام مخرجات الهدف الوسيط لتحقيق الهدف النهائي من خلال اتخاذ القرارات الادارية الصحيحة للتعامل مع العمليات والانشطة الانتاجية.

(1) د. حسين عيسى، اطار مقترح لاستخدام اسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرارات الاستثمار في التكنولوجيا المتقدمة، (القاهرة: جامعة عين شمس، الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، 2001م)، ص963.

يستنتج الباحث من خلال ذلك إلى أن انظمة قياس التكاليف التقليدية، وإن كانت لا تصلح في ظل البيئة الصناعية المعاصرة، إلا أنها قد أدت دورها بنجاح في ظل البيئة الصناعية المصاحبة لها، وإن تطوير هذه النظم كان ضروريا لمواكبة تغيرات البيئة الصناعية، والتقدم التكنولوجي وغير ذلك، كما يرى الباحث أن التطوير مستمر طالما كانت هناك متغيرات دائمة.

نظريات تحميل التكاليف :

تناولنا في السابق أهم تقسيمات عناصر التكاليف، وهنا سنتناول قضية رئيسية تتلخص في حصر عناصر وبنود التكاليف التي تدخل في تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي والتي يمكن تحميلها عليه، حيث أن هناك وجهات نظر مختلفة فيما يتعلق بالترقية بين التكاليف التي يتم تحميلها على الوحدات المنتجة وتعرف بتكلفة الإنتاج أو التكاليف الصناعية أو تكلفة الوحدات المنتجة. والتكاليف التي تعتبر أعباء تقع على عاتق المنشأة ككل وليس على عاتق نشاط معين والتي يتم تحميلها على الفترة الزمنية التي تعد عنها قوائم التكاليف وقوائم الدخل بصرف النظر عن حجم النشاط وتعرف بالتكاليف الزمنية أو الفترية.⁽¹⁾

يمكن للباحث حصر وجهات النظر المختلفة بشأن مدى تحميل عناصر التكاليف فيما يلي :

ولاً : تحميل الوحدات المنتجة أو وحدات المنتج النهائي بكافة عناصر التكاليف الصناعية (مبدأ التحميل الشامل) سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة (متغيرة أو ثابتة) ويعتبر هذا المبدأ هو الأساس الذي تستند إليه نظرية التكاليف الإجمالية أو الكلية.

ثانياً : تحميل الوحدات المنتجة أو وحدات المنتج النهائي بعناصر التكاليف المباشرة (مبدأ التحميل الجزئي) أما التكاليف غير المباشرة (متغيرة أو ثابتة) تعتبر بمثابة تكاليف زمنية ومن ثم تحمل على قائمة الدخل ويطلق على وجهة النظر هذه نظرية التكاليف المباشرة.

ثالثاً : تحميل الوحدات المنتجة (وحدات المنتج النهائي) بعناصر التكاليف المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أما بنود التكاليف غير المباشرة الثابتة فإنها تعتبر تكاليف زمنية ومن ثم يتم تحميلها على قائمة الدخل ويطلق على وجهة النظر هذه نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية).

رابعاً : تحميل الوحدات المنتجة (وحدات المنتج النهائي) بعناصر التكاليف المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة مضافاً إليها جزء من التكاليف الثابتة بحسب على قدر نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية أما التكاليف الثابتة غير المستقلة تعتبر تكاليف زمنية يتم تحميلها على قائمة الدخل ويطلق على وجهة النظر هذه نظرية تكاليف الطاقة المستقلة⁽¹⁾.

(1) أ. د. حامد طلبه محمد، د. مصطفى منير ياسين، محاسبة التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1971م) ص 40.

(1) المرجع السابق ، ص 41.

يرى الباحث أنه يرجع اختيار تطبيق نظرية معينة إجمالية أو مباشرة أو حدية أو مستقلة دون غيرها إلى السياسة التي تتبعها كل منشأة حيث أنه لكل نظرية تأثير مباشر على نتائج الأعمال وعلى تقويم المخزون السلعي وعلى توفير المعلومات التي تفيد الإدارة من وجهة نظرها، هذا ما سيتناوله الباحث في هذا الصدد يمكن لنا أن نتناول نظريات تحميل التكاليف التالي:

1/ نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية).

2/ نظرية التكاليف المتغيرة.

3/ نظرية التكاليف المستقلة.

1/ نظرية التكاليف الكلية :

تتطلب هذه النظرية تبويب عناصر التكاليف تبويماً وظيفياً على أن تحمل كل التكاليف الإنتاجية على الإنتاج من السلع أو الخدمات بغض النظر عن ارتباط حجم هذه التكاليف بحجم الإنتاج عن الفترة أو عدم ارتباطها وبذلك تصبح كافة التكاليف الإنتاجية تكاليف سلعية أي قابلة للتخزين والوحدات المباعة خلال الفترة تتحرك تكاليفها إلى قائمة الدخل أما إذا لم يتم بيع هذه الوحدات فإن تكاليفها تتحرك تجاه الميزانية وتظهر كأصل متداول.⁽¹⁾

أما التكاليف التسويقية فهي تكاليف وحدات مباعة تحمل عليها بغض النظر عن مدى ارتباطها بحجم نشاط البيع والتوزيع.

وفي ظل هذه النظرية تعتبر التكاليف الإدارية والتمويلية عبئاً على إيرادات الفترة الزمنية تصب مباشرة في قائمة الدخل وليس ارتباط بينها وبين وحدات الإنتاج.

والى جانب التبويب الوظيفي السابق يتم تبويب عناصر التكاليف الإنتاجية من حيث علاقتها بوحدات التكلفة إلى تكلفة مباشرة وأخرى غير مباشرة وتكون مكونات التكلفة على النحو التالي:

التكلفة الأولية : وهي تتمثل على التكاليف المباشرة من مواد وأجور ومصروفات.

تكلفة الإنتاج : هي تشمل بالإضافة للتكلفة الأولية على التكاليف الصناعية غير المباشرة.

تكلفة المبيعات : هي تضم تكاليف التسويق إلى تكاليف الإنتاج.

التكلفة الإجمالية : هي تضم التكاليف الإدارية إلى تكلفة المبيعات.

2/ نظرية التكاليف المتغيرة :

(1) د. أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، وأ. الصاوي محمد، دراسات في المحاسبة الزراعية، (د. م.، د. ن.، 2004م).

وتعتمد هذه النظرية على تصنيف عناصر التكاليف بالإضافة إلي التوزيع الوظيفي طبقاً لعلاقتها بحجم النشاط الإنتاجي أو البيعي إذ يتطلب الأمر التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة إذ تعتبر التكاليف المتغيرة الإنتاجية تكاليف سلعية والتكاليف المتغيرة التسويقية تكاليف وحدات مباعه تشترك في تحديد هامش المساهمة إلي الربح الحدي الذي تساهم به التكاليف الثابتة الإنتاجية والتسويقية فهي أعباء زمنية تحمل لقائمة الدخل دون أن ترتبط بوحدات الإنتاج وتكون مكونات التكلفة كما يلي :

التكلفة الأولية : تتضمن عناصر التكاليف المباشرة من مواد وأجور ومصروفات .
أما تكلفة الإنتاج : فتتكون من التكلفة الأولية والتكاليف الصناعية غير المباشرة والمتغير فقط، وتضم تكلفة المبيعات تكلفة الإنتاج والمتغير وتكاليف التسويق المتغيرة وتصبح التكلفة الإجمالية ممثلة لتكلفة المبيعات المتغيرة والتكاليف الثابتة الصناعية والتسويقية والإدارية⁽¹⁾ .

3/ نظرية التكاليف المستقلة :

وتتطلب هذه النظرية تبويب عناصر التكاليف تبويباً وظيفياً طبقاً لعلاقتها بحجم النشاط أي إلي ثابتة ومتغيرة، غير أنها تغير التكاليف الثابتة مقابل تهيئة الطاقة الإنتاجية أو التسويقية وتعترف هذه النظرية بأهمية ربط الطاقة الإنتاجية بوحدات الإنتاج والطاقة التسويقية بالوحدات المباعه. على أن تستغل المنشأة طاقتها الإنتاجية والتسويقية الاستغلال الأمثل .

وفي حالة عدم تمكن الإدارة من استغلال الطاقة المتاحة فإن التكاليف الطاقة تضم شطرين الأول يمثل تكاليف الطاقة المستقلة وتعتبر تكاليف سلعية أو تكاليف وحدات مباعه والثاني يمثل تكاليف الطاقة غير المستقلة وتخصم مباشرة في إيرادات الفترة وتتمثل مكونات التكلفة في الآتي :

التكلفة الأولية : تتمثل في عناصر التكاليف غير المباشرة.
تكلفة الإنتاج : تشمل التكلفة الأولية بالإضافة إلي التكاليف الأولية والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والتكاليف الصناعية الثابتة المستقلة.

تكلفة المبيعات : وهي تشمل تكلفة الإنتاج وتكاليف التسويق المتغيرة وتكاليف التسويق الثابتة⁽¹⁾

2/3-المبحث الثاني

(1) المرجع السابق ، ص52.

(1) المرجع السابق ، ص52.

قرارات مستخدمي القوائم المالية

1/2/3 مفهوم القرار:

عرف القرار بأنه، الفصل او الحكم في مسألة أو خلاف واختيار بدائل مختلفة، اما صنع القرار هو سلسلة الاستجابة الفردية أو الجماعية التي تنتهي بأختيار البديل الانسب في مواجهة موقف معين⁽¹⁾. عرف بأنه، التوصل إلي نتيجة أو حل لمشكلة قائمة أو لمواجهة مواقف محتملة الحدوث أو لتحقيق أهداف مرسومة⁽²⁾. وكما عرف القرار أيضاً بأنه عملية اختيار أنسب وليس أمثل البدائل المتاحة أمام المقرر لإنجاز الهدف أو الاهداف المرجوة أو حل المشكلة التي تنتظر الحل المناسب, كما عرف أيضاً بأنه، الاختيار من بين عدة بدائل بقصد تحقيق هدف أو مجموعة أهداف معينة⁽³⁾. عرف بأنه، عمل من أعمال الاختيار والتفضيل يتمكن بموجبه المدير من التوصل الي مايجب عمله ومالايجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليه⁽⁴⁾. كما عرف القرار بأنه عملية اختيار من بين مجموعة من البدائل⁽⁵⁾. كما عرف بأنه ، طريقة منظمة لدراسة عملية اتخاذ القرار لتحديد الاستراتيجيات المثلي عندما يكون امام متخذ القرار مجموعة من البدائل⁽⁶⁾. كما أنه يعتبر جوهر العملية الادارية والمحور الاساسي الفعال لدراسة الادارة ونشاطاتها كالتخطيط والتنظيم والرقابة وتحليل السلوك الوظيفي داخل المؤسسات الادارية⁽¹⁾.

(1) د. احمد الخطيب، د. احمد سالم معاينة، الادارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، (عمان: جدار للكتاب العالمي للنشر، 2009م)، ص 253 .

(2) محمد عبدالرحيم المحاسنة، أثر كفاءة نظم المعلومات في فاعلية اتخاذ القرار، (عمان: الجامعة الاردنية، عماد البحث العلمي، العدد رقم 1، 2005 م)، ص 83.

(3) منصور البديوي، دراسات في الاساليب الكمية واتخاذ القرارات، (الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1987م)، ص 44.

(4) د. تاييب محمد تاديب، وآخرون، المحاسبة الادارة وأساليب كمية محوسبة، (عمان: دار وائل للنشر، 2001م)، ص 33.

(5) د. اسماعيل ابراهيم جمعه، وآخرون، مرجع سابق، ص 28 .

(6) د. مؤيد الفضل، التخطيط ومراقبة الانتاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2007م)، ص 355 .

(1) د. احمد الخطيب، د. احمد سالم معاينة، مرجع سابق، ص 250 .

وتم تعريفه بأنه، عمل من أعمال الاختيار والتفضيل يتمكن بموجبه المدير من التوصل إلي ما يجب عمله في الحوجه موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليه⁽¹⁾.

يستنتج الباحث من تعريف القرار بأنه:

1. هو مهمة جوهرية في الادارة.
 2. يقوم علي اساس تحديد المشكلة محل القرار، ثم تشخيصها.
 3. يقوم علي اساس اختيار البديل المناسب من بين مجموعة من البدائل.
- يستطيع الباحث تعرف القرار بانه، عبارة عن اختيار بين مجموعة بدائل مطروحة لحل مشكلة ما أو أزمة أو تسيير عمل معين، (اختيار انسب بديل لحل مشكلة معينة).
- واتخاذ القرار في المنشآت الاقتصادية (أيا كانت طبيعية نشاطها) بمثابة الوظيفة المحورية لإدارتها ذلك لأن مصير المنشأة ومن ثم نجاحها في تحقيق أهدافها الاقتصادية أصبح مرهوناً إلي حد كبير بقدرة إدارتها على اتخاذ قرارات رشيدة تضمن لمواردها أكبر عائد ممكن على الأموال المستثمرة في نشاطها الاقتصادي.⁽²⁾ تتم عملية اتخاذ القرارات لمعالجة مشاكل قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع، أو لتحقيق أهداف مرسومة⁽³⁾، ويعتبر اتخاذ القرار جوهر العمل الاداري وهنالك من عرف اتخاذ القرار الاداري على انها عملية تحديد افضل بديل باختياره من بين عدة بدائل مطروحة لتحقيق أهداف محددة⁽⁴⁾.

يرى كاتب اخر عملية اتخاذ القرار الاداري هي عبارة عن سلوك أو تصرف واع منطقي وذو طابع اجتماعي ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على اساس المفاضلة بين البدائل، والحلو الممكنة المتاحة لحل المشكلة، ويعتبر هذا البديل هو الاكثر كفاءة وفاعلية من بين تلك البدائل المتوافرة لمتخذ القرار.⁽¹⁾

(1) اسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الادارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات (الاسكندرية: الدار الجامعية. 2001 م) ص 28.

(2) محمد حول، دور المحاسب الاداري في عملية اتخاذ القرارات، عمان، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 120، 2001م، ص 23.

(3) kin and management (Toronto:D.C. Health 18 company (1998).p141.

(4) kreither .R . Management (new jersey: Houghton- miffinco 4thed 1989), P225.

(1) منصور البديوي، المرجع السابق، ص 43

أهمية اتخاذ القرارات :

لا يمكن اداء نشاط مالم يتخذ القرار، فأتخاذ القرارات هي اساس عمل الادارة والتي يمكن من خلالها انجاز كل انشطة المؤسسة، وتحديد مستقبلها، ولا يمكن اداء وظيفة بالمؤسسة (كالانتاج، والتسويق، والتمويل) او اداء وظيفة ادارية (كالتخطيط، والتنظيم، والتوجيه، والرقابة) مالم يصدر بصدها قرار يحدد من يقوم بها، ومتي، واين، ومع من، وبأي تكلفة، وغير ذلك وتكمن اهمية اتخاذ القرار فيما يلي:⁽¹⁾

1. اتخاذ القرارات عملية مستمرة.
 2. اتخاذ القرارات اداة المدير في عمله.
 3. القرارات الاستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة.
 4. اتخاذ القرارات اساسي لادارة وظائف المؤسسة.
 5. اتخاذ القرارات جوهر العملية الادارية.
- يرى الباحث ان للقرار أثر بالغ على الادارة، وإذا أتخذ قرار خاطئ تكون له تكلفته، لذا تكتسب عملية اتخاذ القرار أهمية متزايدة بسبب التطورات التي أدخلت على طرق جمع المعلومات وتحليلها وتصنيفها وتخزينها حتى انها أصبحت حديث الساعة، كما جذبت هذه العملية المزيد من الاطراف في ميادين عمله متجددة إلى أهمية القرار لاستخدمه في الوصول إلى حلول بمشاكل الادارة.

يستطيع الباحث اضافة الاهمية التالية:

1. مساعدة الادارة في معرفة مايجب عمله وما لايجب عمله في موقف معين.
- يساعد في تحديد الاستراتيجيات المثلي التي يجب استخدامها.
- ترتبط عملية اتخاذ ارتباطاً مباشراً بوظائف الادارة، كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، فهي عملية تتم في كل مستوى من المستويات التنظيمية، كما في كل نشاط من أنشطة المنظمات وبالتالي فكل المستويات الادارية يواجهون ظروفًا تتطلب منهم اتخاذ القرارات، وعملية اتخاذ القرار بهذه الشمول تمثل الاداة الرئيسية التي يستخدمها المديرون في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة حتى ان هذه الشمول دفع بعض الكتاب إلى القول ان الادارة ما هي إلا عملية اتخاذ القرارات.⁽¹⁾

(1) د. احمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2008م)، ص 37 .
(1)<http://saheadblogspot.com/2008/02/blog-7532.htm?59k>

أسباب اتخاذ القرار:

إن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلي اتخاذ القرارات يكفي في ندرة الموارد وعدم كفايتها للوفاء بمختلف الاحتياجات والرغبات المتزايدة, مع وجود أكثر من بديل لإشباع هذه الاحتياجات والرغبات بدرجة مختلفة ومتفاوتة, الأمر الذي يتطلب ضرورة المفاضلة بين هذه البدائل لاختيار البديل الذي يحقق أفضل أو أحسن عائد أو حل لهذا المشكلة , ويزداد الأمر تعقيداً عندما يوجد عدد كبير من البدائل المختلفة مما يستلزم ضرورة اتخاذ القرارات اللازمة لحل هذه التعارض والتناقض بطريقة رشيدة.

مراحل اتخاذ القرارات:

تعتبر القرارات تصرفاً قانونياً أو نظامياً و وسيلة من وسائل الادارة لتحقيق أغراضها وأهدافها, فالقرار هو الذي يؤمن القوى البشرية والوسائل العادية اللازمة للعملية الادارية, كما أن القرار هو الذي يبلور التوجيهات والسياسات إلي أمور محسومة كما يعدل الأخطاء ويقوم الإعوجاج في مسار تلك العملية, كما أنه يوضح الالتزامات ويكتشف الحقوق, ولأهميته عهد بإصداره إلي المستويات العليا في الهرم الإداري حيث تعتبر عملية إصدار او صنع القرار من الوظائف الأساسية للوزراء والوكلاء والمدراء ونحوهم كما أن هذه العملية تضمن طابعاً تنظيمياً لكون القرار وإن كان يصدر باسم أحد المسؤولين إلا أنه ناتج عن جهد مجتمعية.⁽¹⁾

يرى الباحث أن القرار في الغالب يكون خيار واحد من عدة بدائل مطروحة, قبل صدوره حيث يقوم المسئول إما بصيغة منفردة أو بالتشاور مع غيره باختيار إحدى هذه البدائل لكونه الأقرب لتحقيق الهدف الذي من أجله نبعت فكرة القرار وذلك فإن القرار مهما كان نوعه قبل صدوره يمر بعدة مراحل , وهناك اتفاق بين الكتاب حول عدد مراحل أو الخطوات التي تمر بها عملية اتخاذ القرارات في إطار الأسلوب العلمي وتتمثل خطوات اتخاذ القرار في الآتي:

أولاً: التحليل وتشخيص المواقف محل القرار: إن الخطوة الأولى في عملية اتخاذ القرارات هي الاعتراف بوجود حاجة إلي اتخاذ القرار ما وتحديد أبعاد هذا القرار .

(1) محمد فريد الصحن وآخرون, مبادئ الإدارة العلمية, (الإسكندرية: الدار الجامعية, 2002م), ص 223 - 227.

والأساس هو الاعتراف بوجود مشكلة وعندما يجد المدير المعلومات التي تؤكد له وجود هذه المشكلة يعتبر بأن هنالك حاجة حقيقية للإصدار قرار وهذه الخطوة في منتهى الأهمية لأن الخطأ في التشخيص يؤثر سلباً علي جميع الخطوات التالية، التشخيص يعني التعرف على المشكلة وتحديد أبعادها وتحري السبب الرئيسي لظهورها ومعرفة أسبابها وأعراضها وآثارها وكلمة تشخيص مأخوذة من العلوم الطبية ، وهي تعني التعرف علي المرض وتحديدّه تحديداً دقيقاً وذلك الأمر بالنسبة للمشكلة الادارية (1) .

ثانياً : تحديد البدائل : تعتبر البدائل هي أحد العناصر العامة والرئيسية لاتخاذ القرارات حيث ان وجود مجموعة من البدائل تمكن متخذي القرار من الاختيار لأن وجود بديل واحد يعني عدم الحاجة لاتخاذ قرار، لذلك فإن تحديد البدائل يعتبر جزءاً هاماً من هذه العملية ، والقاعدة العامة هي إذا لم يؤخذ البديل الافضل في الاعتبار فإن القرار الجيد لا يمكن الوصول إليه .

في هذه المرحلة يتم تحديد كل البدائل النمطية الواضحة جنباً إلي جنب مع البدائل المبتكرة أو غير العادية، والحلول والبدائل النمطية هي التي جربتها المنظمة من قبل أما البدائل المبتكرة تأتي من خلال الأفكار البارة ويمكن الحصول عليها من خلال جمع آراء العاملين في المنظمة من خلال مناقشة مفتوحة للوصول إلي حلول مبتكرة للمشكلة .

ومن الطبيعي أن تتناسب الفترة الزمنية اللازمة لتحديد واستعراض البدائل مع أهمية القرار ولعل قبول البديل أخلاقياً واجتماعياً يمثل أحد اسباب هذه المرحلة.(2)

ثالثاً: تقويم البدائل: بعد تحديد البدائل الممكنة ينبغي لمتخذ القرار تقويم كل بديل من البدائل وفي أغلب الحالات فإن عملية التقويم تمر بمرحلتين ، المرحلة الاولى تقويمه من خلال ثلاثة معايير هي : هل يفي بالغرض ؟ هل يمكن قبول نتائجه وآثره ؟ هل من الممكن تنفيذه ؟ المرحلة الثانية في تقويم البدائل هي الاستمرار في جمع المعلومات والدراسة للبدائل من حيث فاعليتها في حل المشكلة موضوع اتخاذ القرار لمعرفة نتائج كل بديل وتأثيره على أهداف المنظمة ككل .

رابعاً : اختيار البديل الأفضل : بعد تقويم جميع البدائل فإن متخذ القرار لا بد أن يختار أحدهم ويلاحظ أن التقويم المبدئي في المرحلة السابقة لا بد أن ينتج عنه استبعاد أغلب البدائل ، أما البدائل القليلة الباقية

(1) نواف كنعان، القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، ط3، (عمان: مكتبة دار الثقافة، 1992 م)، ص 113 .

(2) محمد فريد الصحن وآخرون، المرجع السابق، ص 203 - 204 .

فلا بد أن تضمن نقاط ضعف عندئذ يحدد متخذ القرار (المدير) أي هذه البدائل يقدم حلاً أفضلًا للمشكلة, ويمكن التوصل إلي اختيار أنسب بديل لو تمكن متخذ القرار (المدير) من إتباع الخطوات الثلاثة السابقة بصورة عقلانية وبشدة.

خامساً : التنفيذ : بعد اختيار البديل الأفضل يجب وضعه في حيز التنفيذ , في بعض الحالات تكون هذه الخطوة في غاية السهولة وفي حالات أخرى تكون في منتهى التعقيد , محور الصعوبة أن بعض التغييرات التي يمكن أن تنتج من تطبيق القرار , قدي يكون الاعتراض من خارج المنظمة أيضاً .

سادساً: تقويم النتائج: تعتبر الخطوة الأخيرة في عملية اتخاذ القرارات هي تقويم نتائج تنفيذ القرار الذي تم اختياره , إن أحد الأخطاء الخطيرة التي يقع فيها مديرون كثيرون في هذه المرحلة هو تنفيذ أحد البدائل وافترض أن المشكلة قد تم تصحيحها وبالتالي فإن متابعة وتقويم نتائج القرار على ضوء الموقف الأصلي يعد أمراً ضرورياً , ويمكن في هذه المرحلة استخدام ثلاث خطوات في عملية التقويم وذلك على النحو التالي⁽¹⁾:

الخطوة الاولى : تحديد النتائج المطلوب تحقيقاً من القرار مع وضع تقدير زمني للفترة التي ستستغرقها لتحقيق النتائج.

الخطوة الثانية: تنفيذ القرار الذي تم اتخاذه كجزء من عملية اتخاذ القرار .

الخطوة الثالثة: تقويم نتائج القرار أولاً بأول على ضوء النتائج المحددة سلفاً .

يستطيع الباحث تحديد مراحل عملية اتخاذ القرار في الآتي:-

1- التعرف على مشكلة وتحديد الأهداف.

2- جمع البيانات الصحيحة عن المشكلة.

3- تحديد البدائل المتاحة وتقييمها.

4- اختيار أنسب البدائل.

5- اتخاذ القرار ومتابعة تنفيذه.

(1) محمد فريد الصحن, المرجع السابق, ص 231 - 233.

خطوات اتخاذ القرار

ان عملية اتخاذ القرار تتعلق بحل مشكلة معينة وازالة المعوقات التي تحول دون تحقيق الاهداف التنظيمية، كما انها عملية عقلانية وليست عاطفية وهي بالتالي عملية معقدة تمر بالعديد من الخطوات تتمثل في: (1)

1. تحديد المشكلة: التعرف علي جميع جوانب المشكلة او الموضوع الذي يتخذ القرار فيه.
 2. تطوير البدائل: اكتشاف البديل بعناية كبيرة.
 3. تقييم البدائل: عزل المتغيرات التي يمكن قياسها عدديا والعوامل التي لايمكن وصفها بصورة عددية.
 4. اختيار البدائل: تعتمد الادارة علي ثلاثة اتجاهات لاتخاذ القرارات هي (الخبرة، التجربة، البحث والتحليل).
 5. متابعة القرار وتقييمه: بعد اختيار البديل الملائم، لابد من معرفة مدي تأثير القرار وقدرته علي تحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله.
- وفيما يلي شكل يوضح خطوات اتخاذ القرارات .

شكل (1/2/3)



المصدر: محمد فريد الصحن وآخرون , مبادئ الإدارة العلمية, (الاسكندرية : الدار الجامعية, 2002م), ص 126 .

(1) د.رضا صاحب أبو حمد ال علي, وآخرون, وظائف الإدارة المعاصرة, (عمان : مؤسسة الوراق للنشر , 2001م) , ص40.

من خلال الشكل (1/2/3) يلاحظ الباحث أن الخطوات أو المراحل التي تمر بها عملية اتخاذ القرار حيث تقسم المراحل إلي تحليل وتشخيص المواقف ثم تحديد وتقييم البدائل لحل المشكلة وبعد دراسة البدائل يتم اختيار البديل الذي يحقق هدف المنشأة وبعد اختيار البديل الذي تم اختياره ومعرفة مدى تحقيقه لأهداف المنشأة المراد تحقيقها وتقييم النتائج التي تم التوصل إليها في ضوء اختيار هذا البديل وعند اتباع هذه الطريقة العملية في عملية اتخاذ القرارات يكون القرار المتخذ قرار سليم ورشيد يساعد في تحقيق الأهداف المرجوة.

أنواع القرارات:

تتوب القرارات التي تتخذها الادارة بمستوياتها المختلفة علي النحو التالي:

1. حسب الهدف من القرار: تتوب الي قرارات تخطيطية وهي المتعلقة بتحديد الاهداف والسياسات والاجراءات اللازمة لتحقيق تلك الاهداف، وقرارات رقابية تقوم بحصر النتائج الفعلية لتحديد مدي تحقيق الاهداف.

2. حسب تكرار الموقف القراري: تنقسم الي نوعين قرارات متكررة (روتينية) تعالج مواقف متكررة بشكل يكاد يكون يوميا، حيث ترتبط بتسير العمل داخل المنشأة، وقرارات غير متكررة (غير روتينية) تعالج مواقف عادة ماتكون غير مسبوقه ولا تتكرر كثيراً .

3. حسب المدي الزمني للقرار تتوب الي قرارات قصيرة الاجل وهي تختصر اثارها علي فترة زمنية لاتتعدى سنة، وقرارات طويلة الاجل، هي قرارات تمتد أثارها لفترة طويلة وبالتالي لايمكن استبعاد أو تجاهل عنصر عدم التاكيد والزمن عند توفير المعلومات اللازمة لدراسة ومعالجة الموقف القراري.⁽¹⁾ تتنوع القرارات التي تتخذ سواء كانت من قبل (الإدارة / الأفراد) بحسب طبيعة المشكلة والمدة التي يعطيها القرار والمستوى الذي يتخذ عنده القرار ومجال الاهتمام وعلى ذلك تتعدد طرق تصنيف القرارات وبالتالي تتنوع القرارات، وفيما يلي اهم تصنيفات القرارات الشائعة في الحياة العملية.⁽¹⁾

أولاً : تصنيف القرارات من حيث مستوياتها .

(1) د.أحمد محمد زامل، المحاسبة الادارية مع تطبيقات بالحاسب الالي، (الرياض: معهد الادارة العامة للنشر، 2000م)،

ص ص 50-53

(1) منصور البديوي، المرجع السابق ، ص 48-50

1- قرارات استراتيجية: يقصد بها القرارات التي تهدف إلى تغيير أهداف الشركة في الأمد الطويل والشكل العام المرغوب للمنظمة أو الشركة في المستقبل, أو هي القرارات التي تحد ما سوف تكون عليه المنظمة مثل حجمها, مركزها التنافسي, حصتها في السوق , وتقع مسئولية اتخاذ هذا النوع من القرارات على الادارة العليا بالمنظمة.

يرى الباحث ان القرارات الاستراتيجية بانها عبارة عن تصور للمنظمة لعلاقاتها المتوقعة في المستقبل مع بيئتها بحيث يوضح هذا التصور نوع العمليات التي يجب القيام بها على المدى البعيد والذي يجب أن تذهب اليه المنظمة والغايات التي يجب ان تحققها.

2- قرارات تكتيكية: هي القدرات التي تتخذ لتنفيذ الاستراتيجية طويلة الاجل التي تضعها الادارة العليا , وبتنفيذ هذا النوع من القرارات بأنه تنجز لفترة زمنية قصيرة , وتختص الادارة الوسطى باتخاذ هذا النوع من القرارات .

يستطيع الباحث أن يضيف للقرارات التكتيكية بأنها هي التي تتخذ على المستوى الاستراتيجي وتتضمن تخصيص الموارد لتحقيق أهداف المنظمة كالقرارات المتعلقة بالعاملين والانتاج وتخصيص الميزانية لكل بند.

3- قرارات تشغيلية: هي القرارات التي تتخذها الادارات الدنيا لتسيير الامور اليومية المتكررة مثل رقابة جودة المنتج.

يرى الباحث ان القرارات التشغيلية هي التي تعني بتنفيذ مهام روتينية محددة لضمان التنفيذ بكفاءة وفاعلية وتجنب الوقوف الغير مبرر .

ثانياً: تصنيف القرارات من حيث برمجتها.

القرارات المبرمجة: يقصد بها القرارات التي تهدف إلى حل المشاكل المتكررة والروتينية والمعلومات مثل القرارات الخاصة برقابة المخزون, جدولة الانتاج, وكلما كانت القرارات محددة الهيكل ومتكررة, أمكن معالجتها بإجراءات محددة كلما كان من الافضل برمجتها .

القرارات غير المبرمجة: يقصد بها القرارات التي تعالج المشاكل الجديدة غير المتكررة وغير المعرفة أو غير المحددة الهيكل, ومن أمثلتها قرارات دمج المنظمة مع غيرها من المنظمات أو الاستحواذ والسيطرة في الشركات الاخرى.

ثالثاً: تصنيف القرارات من حيث توقعها.

وفقاً لهذا المعيار تصنف القرارات إلي قرارات متوقعه وأخرى غير متوقعه, ويمكن التفرقة بين القرارات المتوقعه وغير المتوقعه من حيث أن القرارات غير المتوقعه لا تعطي عادة متخذ القرار الوقت الكافي للقيام بمراحل عملية واتخاذ القرارات, كما انها تضع عادة متخذ القرارات تحت تأثير الضغوط, مثال لذلك اتخاذ قرارات مفاجأة لمواجهة تخفيض في أسعار الفائدة في السوق أو اتخاذ قرارات غير متوقعه لمواجهة أزمة مفاجأة مع بعض العملاء, أما القرارات المتوقعه فهي تستمد مباشرة من الخطة أو كنتيجة تحويل الخطة إلي برنامج تنفيذ محدد.

رابعاً: تصنيف القرارات من حيث مرادها.

وفقاً لهذا المعيار تصنف القرارات إلي قرارات طويلة الاجل وقصيرة الاجل, ان القرارات التي تتخذ في المستويات الادارية الاقل تنسم عادة بأنها قصيرة الاجل, وهي عادة تعطي فترات زمنية قصيرة في المستقبل كالقرارات الخاصة ببرامج التدريب للعاملين أو مكافأتهم أو شراء الاحتياجات, كما ان طبيعة القرارات طويلة الاجل تميل إلي أن تكون استراتيجية مرتبطة بمتغيرات عامة, وعلى العكس فإن القرارات قصيرة الاجل تتزايد معها درجة التأكد واليقين ويمكن توفير المعلومات الكافية والتفصيلية الاكثر دقة لها وترتبط بمتغيرات يمكن عادة التحكم والسيطرة عليها.

خامساً : تصنيف القرارات وفقاً لظروف اتخاذها:

تصنيف القرارات وفقاً لظروف اتخاذها إلي : (1)

القرارات التي تتخذ تحت ظروف التأكد : وهي القرارات التي تتخذ بعد توفر المعلومات المطلوبة محل القرار, وثانياً ما يكون الموقف الذي يوجد فيه متخذي القرار واضحاً , إذ يكون أمامه عدد من البدائل المتاحة ويتم اختيار البديل الذي يحقق أعلى عائد وتتميز مثل هذه القرارات بسهولة اتخاذها والاطمئنان على نتائجها.

القرارات التي تتخذ تحت ظروف عدم التأكد : مثل هذه القرارات لا تتوافر لمتخذها كل المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار, أو قد تتوافر له أي معلومات عن المشكلة مما يجعل الاحتمالات بالأحداث المتوقعة عن هذه المشكلة غير معروفة فيتخذ متخذ القرار قراراً غامضاً مشوشاً لحلها, وثانياً

(1) نواف كنعان, المرجع السابق , ص 256 - 257

ما تفرض ظروف عدم التأكد على متخذ القرار إتباع بعض الاساليب الاحصائية لتحديد نسبة الاحتمالات المتوقعة من نتائج القرارات والوصول إلي احد البدائل المتاحة .

سادساً : تصنيف القرار وفق النمط القيادي لمتخذها:

سيتناول الباحث منها نوعين:

القرارات الاتوقراطية: هي التي يتم اتخاذها من قبل المدير بشكل انفرادي دون إعطاء الفرصة لمروؤوسيه للمشاركة في اتخاذها, فالمدير هو الذي يحدد المشكلة ويضع البدائل ويتخذ القرارات التي يترتب عليها آثار سلبية قد تؤثر على المنظمة والعاملين.

يري الباحث أن هذا النوع من القرارات يضر بالمنظمة ويمكن أن يترتب عليها آثار سلبية قد تؤثر توقف العمل أي تصفية المنظمة.

القرارات الديمقراطية: وهي القرارات التي يتم اتخاذها عن طريق المشاركة من خلال إتاحة الفرصة وإشراك العاملين في المستويات المختلفة في التنظيم وكل من يعينهم امر القرار خارج التنظيم, وتتميز هذه القرارات بفاعليتها, ورشدها, لأن مشاركة المرؤوسين في صنع القرارات يساعد على قبولهم لها وعدم معارضتهم لها بعد إصدارها.

سابعاً : تصنيف القرارات وفق مجال اهتمامها :

يمكن تصنيف القرارات على اساس اختصاصها واهتمامها إلي :

قرارات اقتصادية: وهي التي تختص بمعالجة المشاكل الاقتصادية.

قرارات سياسية : وهي التي تتعلق بالنواحي والمشاكل السياسية.

قرارات اجتماعية: وهي التي تختص بمعالجة المشاكل الاجتماعية للعاملين بالمنظمة وبأفراد المجتمع

(1).

الصعوبات التي تعترض عملية اتخاذ القرارات:

إن متخذ القرار يجد نفسه بين ثلاثة حالات يتم فيها اتخاذ القرار وهي حالة التأكد الكامل وحالة عدم التأكد وحالة المخاطرة , ففي حالة التأكد الكامل لا يجد متخذ القرار أي مشكلة في عملية الاختيار اما

(1) المرجع السابق, ص257.

في حالتى عدم التأكد والمخاطرة فإن متخذ القرار يتعامل مع معلومات تاريخية وإحصائية , مع توقع احتمالات الحدوث, ومن الصعوبات التى تقف أمام متخذ القرار ما يلي: (1)

التردد: عندما يصدر متخذ القرار قراره يعلم ما سوف يتم بناءً على الألامام التام بعناصر القرار ومبادئه فى هذه الحالة تصل عملية التردد إلى ادناه, أما إذا لم يمكن لمتخذ القرار الألامام الكافى بعناصر القرار ومبادئه فإنه يكون متردداً فى اتخاذ القرار وقد يصل إلى الحرص فى اتخاذ القرار وهذا غير المطلوب.

يرى الباحث أن التردد فهو احساس مرفوض لأنه يخرج قرارات غير قادرة على تحقيق أى هدف.

عدم القدرة على تحقيق الأهداف:

عادة ما تتخذ القرارات لتحقيق الأهداف اذا لم يكن الهدف واضح فلن يكون هناك قرار, والمدير غير القادر على تحقيق الأهداف لا يجب ان يتخذ قرارات علماً بأن وظيفة المدير الرئيسية هى اتخاذ القرارات .

عدم القدرة على التوقع: دائماً تتعلق القرارات بأمر مستقبلى لذا لا بد ان يكون متخذ القرار على قدرة توقعيه عالية وله قدرة على التنبؤ , فكلما زادت موهبته التوقعيه كلما أمكن إصدار قرار سليم ورشيد .

عدم القدرة على تقييم البدائل: عملية تقييم البدائل توضح لنا مزايا وعيوب كل بديل وبناءً على ذلك اختيار البديل الأمثل فإذا لم تكن هناك قدرة على القيام بهذه العملية يكون الاختيار عمليه عشوائية وغير موفقة وبالتالي يكون القرار غير رشيد ولا يحقق الأهداف المطلوبة.

عدم القدرة على حصر البدائل واختيار الوقت المناسب: السرعة والبطء فى اتخاذ القرار غير مطلوبة فكم من مواقف فقدان أهميتها بسببها , ان اختيار الوقت لإصدار القرار عملية حيوية للغاية وان التسرع فى اتخاذ القرار هو عدم تحديد البدائل الكافية فقد تظهر بدائل أخرى لم تكن فى الحسبان بعد صدور القرار وبالتالي لن تدرس هذه البدائل ولم تدخل ضمن عملية الاختيار فى حين انها قد تكون افضل البدائل.

الخبرة: الخبرة هى محاولة سعى وتجريب واجتهاد وتفكير , والخبرة نشاط يؤدي إلى التغيير وهى مرتبطة بالنتائج , وهى تفاعل بين الفرد والبيئة التى يعيش فيها , والخبرة إما مباشرة يكتسبها الفرد

(1) عبد الحميد شريف, الإدارة فى التربية النظرية والتطبيق, (القاهرة: مركز الكتاب للنشر, 1999م) ص 158 – 159.

بنفسه ومعرفته أو غير مباشرة أي نوع من الخبرات التي يصل إليها عبر الآخرين وقد تكون خبرة تامة أي أنها تبني على التفكير العقلي والتجريب العملي وربط النتائج بالمقترحات ، وكلما كان المدير متمرساً ذو خبرة تامة فإن القرار يكون رشيد وكلما قلت خبرة متخذ القرار كلما كان قراره لا يتمتع بالثبات والفاعلية المنشودة.

عدم القدرة على تحديد المشاكل: العجز عن معرفة الداء وتشخيصه يؤدي إلى العجز عن وصف الدواء وعدم القدرة على تحديد المشكلة يجعل عملية اتخاذ القرار غير ضرورية ، أهم صفات المدير الجيد أن يكون لماحاً قادراً على كشف وتحديد مشكلاته، فعملية تحديد المشكلة بوضوح تخرج قراراً موجهاً نحو الحل الأمثل.

عملية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار جوهر وظيفة المدير فبينما يعد التخطيط والتنظيم والرقابة الوظائف الرئيسية للإدارة، فإن كل منها يتصل بوضوح بالقرارات لوضع الخطط ووضع الأهداف، وإن عملية اتخاذ القرارات الصحيحة تمكن المنشأة من الاستمرارية أما إذا كانت عملية اتخاذ القرارات سيئة فالمنشأة يمكن أن تتلاشى ولا تتمكن من البقاء في ضوء المنافسة الموجودة في السوق، وتظهر عملية اتخاذ القرار لأن هنالك أهداف موضوعية تحاول المنشأة الوصول إليها، وبدون القرارات لا يمكن الحصول على النتائج المطلوبة، وعملية اتخاذ القرارات تنتشر في جميع المستويات الإدارية ويقوم بها كل مدير وتوجد في كل جزء من أجزاء المنشأة.⁽¹⁾

العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات :

هناك عدة عوامل تؤثر في اتخاذ القرار سيتناول الباحث منها:⁽¹⁾

1. أهداف المؤسسة: أن أي قرار يتخذ في النهاية يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة والتي تعتبر بدورها الموجه الأساسي لكل العمليات.
2. الثقافة السائدة في المجتمع: لابد على المؤسسة أن تراعي الأطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار.
3. الواقع ومكوناته من الحقائق والمعلومات: يجب الأخذ بعين الاعتبار الواقع والحقيقة وماترشحه من وسيلة أو بديل على بديل.

(1) د. بشير العلام، أسس الإدارة الحديثة، (عمان: دار البازوري العلمية للنشر، 2001م)، ص 148.

(1) د. أحمد الخطيب، د. عادل سالم معاينة، مرجع سابق، ص 287-289.

4. العوامل السلوكية: تتمثل في: (البواعث النفسية للفرد، و البيئة النفسية للفرد، و دور التنظيم ذاته في البيئة النفسية للفرد).

5. القيم والمعتقدات: على أن لايتعارض ذلك مع حقائق وطبيعة النفس البشرية وتفاعلها مع الحياة كما تتأثر القرارات بالعديد من العوامل التي تعيق اتخاذها بالصورة الصحيحة أو قد تؤدي إلي التأخير في اتخاذها، أو تواجه الكثير من المعارضة سواء من المنفذين تعارض القرارات مع مصالحهم، أو من المتعاملين مع المنشأة لعدم تحقيقها لغاياتهم ومصالحهم ومن هذه المؤثرات ما يلي:⁽¹⁾

أ/ **تأثير البيئة الخارجية** : تشكل المنشأة خليه من خلال المجتمع التي تتأثر به بصورة مباشرة او غير مباشرة , ومن اهم الظروف التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات ظروف اقتصادية , سياسية , اجتماعية , تقنية , القيم والعادات بالإضافة إلي ذلك هناك أيضاً تأثيرات مجموعة من القرارات التي تتخذها المنظمات الاخرى في المجتمع , سواء كانت منافسة أو متعاملة معه .

ب/ **تأثير البيئة الداخلية** : يتأثر القرار بالعوامل البيئية الداخلية في المنظمة من حيث حجم المنظمة ومدى نموها وعدد العاملين فيها والمتعاملين معها, ويظهر هذ التأثير في نواحي اساسية متعددة ترتبط الناحية الاولى بالظروف الداخلية المحيطة بعملية اتخاذ القرار وترتبط الناحية الثانية بتأثير القرارات على مجموعة الافراد في المنظمة .

ج/ **تأثير متخذ القرار**: ترتبط عملية اتخاذ القرار بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية ومكوناته شخصيته وأنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئية مختلفة كالأوضاع العائلية أو الاجتماعية, أو الاقتصادية . مما يؤدي إلي حدوث أربعة انواع محتملة من سلوك لدى متخذ القرار, وهي المجازفة, الضرر, التسرع, والتهور, كذلك نجد ان مستوى الذكاء لدى متخذ القرار وما يكتسبه من خبرات ومهارات وما يمتلك من ميول وانفعالات يؤثر ايضا في عملية اتخاذ القرار .

بالإضافة لذلك فإن أهداف متخذ القرار الشخصية ومدى ادراكه لأهداف التنظيم, غالباً ما تؤثر في نوعية القرار المتخذ وأسلوب اتخاذها, حيث أنها تعكس افكاره وقيمه ومعتقداته وأهدافه المادية والاجتماعية والسياسية, التي قد تتفق مع أهداف التنظيم أو قد تتعارف معه في بعض النواحي .

(1) حسن على متعري، نظرية القرارات الإدارية، مدخل كمي في الإدارة، (عمان: دار الميسر للنشر والتوزيع، 1997م) ،

د/ تأثير مواقف اتخاذ القرار: تختلف مواقف اتخاذ القرار من حيث تأكيد الإدارة أو متخذ القرار من النتائج المتوقعة للقرار, ويقصد بالمواقف الحالة الطبيعية بالمشكلة من حيث العوامل والظروف المحيطة بالمشكلة والمؤثرة عليها ومدى شمولية ودقة المعلومات المتوافدة عنها, وعليها يمكن التمييز بين ثلاثة مواقف أو حالات لاتخاذ القرار على النحو التالي : (1)

أولاً : حالة التأكد: في هذه الحالة تتخذ القرارات في حالة تأكد تام من طبيعة المتغيرات ونوعيتها والعوامل التي تؤثر في اتخاذ القرار والقدرة على تنفيذه وبالتالي فإن آثار القرار ونتائجه تكون معروفة بصورة مسبقة.

ثانياً حالة عدم التأكد: القرارات في حالة عدم التأكد في التي تتخذها الإدارة عندما ترسم أهدافها المشروع العامة وسياسته, تكون الإدارة في الظروف المتوقع وجودها بعد اتخاذ القرار, وحالة عدم التأكد هي الحالة التي يتعذر معها التنبؤ بالإحداث المتوقعة للإجراءات البديلة حتى لو في اطار احتمالي (2), وذلك بسبب عدم توافر المعلومات الكافية وبالتالي صعوبة التنبؤ بها .

ثالثاً: حالة المخاطرة : هي الحالة التي يتم فيها اتخاذ القرارات في ظروف وحالات متحملة الوقوع, وبالتالي فإن على متخذ القرار أن يقدر الظروف والمتغيرات المحتملة الحدوث في المستقبل, وكذلك درجة احتمال حدوثها(3).

يمكن للباحث أن يستخلص مما سبق الاتي : -

1- أن اتخاذ القرارات لا يتم بمعزل عن المحيط الذي توجد به المنظمة, أي يراعي دائماً عند اتخاذه ما يحيط من ظروف بيئية داخلية وخارجية ويجب على متخذ القرار أن يعمل على توفير الجو الملائم والبيئة المناسبة لكي يتحقق نجاح القرار المراد اتخاذه .

2- يرتبط اتخاذ القرار كثيراً بشخصية متخذ القرار وأنماط سلوكه ومعتقداته بصورة عامة.

3- اختلاف مواقف اتخاذ القرار يعود أما للتأكد متخذ القرار من النتائج المتوقعة للقرار الذي بصدده اتخاذه أو عدم التأكد وصعوبة التنبؤ بآثار القرار أو اتخاذه للقرار في ظروف وحالات محتمله الوقوع تفرض عليه تقدير المتغيرات المستقبلية, ومدى احتمال حدوثها في حالة اتخاذه للقرار .

يرى الباحث أن من اهم المؤثرات أيضاً على عملية اتخاذ القرار هي, نقص المعلومات, فالمعلومات تعد الاساس في عملية اتخاذ القرارات, وقد يعود السبب في نقصها إلي ضيق الوقت

(1) كاسيد نصر المنصور, نظرية القرارات الادارية, (عمان: دار حامد للنشر والتوزيع, 2000م), ص 50.

(2) أحمد رجب عبد المتعال, المحاسبة الادارية, (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة, 1977م), ص 63.

(3) المرجع السابق, ص 64.

لدى متخذ القرار, فلا يستطيع الاحاطة بالمعلومات اللازمة حتى يستطيع دراستها أو جمعها لمعلومات يعتقد أنها تناسب المشكلة ويكتشف في مرحلة التحليل أنها غير ملائمة وإلي غير ذلك من الاسباب وبالتالي لا يستطيع تقييم البدائل المتاحة بصورة جيدة حتى يتسنى له اختيار انسبها , وعليه يجب الاهتمام بعملية جمع البيانات الدقيقة عن المشكلة المراد اتخاذ قرار بشأنها كما يجب أن تكون المعلومات المستخلصة جوهرية وممثلة للظاهرة المدروسة, حتى يمكن لمتخذ القرار استخدام ووضع التقديرات اللازمة حول الاوضاع القائمة والتنبؤ بها في المستقبل .

4- الفصل الرابع

الدراسة الميدانية _ التطبيقية

يشتمل على ثلاثة مباحث

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

4- الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية والميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل مشاكل القياس والإفصاح عن محاسبة تكاليف الاصول الزراعية وبيان الأثر في قرارات المستخدمين للقوائم المالية.

لذلك يعرض الباحث هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

1/4 المبحث الأول

إجراءات الدراسة

1/1/4 إجراءات الدراسة التطبيقية

أولاً : الهدف من الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلي اختبار أثر الإفصاح عن التكاليف الزراعية وفقاً للمعيار الدولي رقم (41) في القوائم المالية المنشورة لعينة الدراسة على دلالة المؤشرات المالية وقرارات مستخدمين القوائم المالية.

ثانياً : مجتمع الدراسة التطبيقية

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة مصانع السكر السودانية من خلال مصانع السكر السودانية لتوفر القوائم المالية لسنوات الدراسة.

ثالثاً : أداة الدراسة التطبيقية

اعتمد الباحث في الدراسة التطبيقية على الآتى:

1. القوائم المالية المنشورة لعينة الدراسة للفترة من العام 2009م وحتى العام 2012م .

2. المقابلات الشخصية.

عرفت المقابلة الشخصية بالاستبانة الشفهية، وهي الالتقاء بعدد من المسؤولين وتوجيه بعض الاستفسارات التي تهم الباحث بهدف جمع بيانات ومعلومات يفيد تحليلها في تفسير المشكلة أو اختبار الفرضيات⁽¹⁾. كما تعتبر من أكثر الوسائل لجمع البيانات ميدانياً⁽²⁾. تمتاز بارتفاع نسبة الردود مقارنة بالاستبانة، المرونة وقابلية توضيح الأسئلة للمستجيب في حالة عدم استيعابه أو فهمه للمقصود من السؤال، كما تعطى فرصه

(1) د. احمد بدر، أصول البحث العلمي ومناهجه (القاهرة : المكتبة الأكاديمية ، 1996م) ، ص65

(2) د. محمد عبد الغنى، د. محمد احمد الحضيرى، الأسس العلمية لكتابة رسائل الماجستير والدكتوراه، (القاهرة: مكتبة

الانجلو1999م)، ص80

للباحث لاستفسار المجيب إذا كانت الاجابه غير واضحة أو غير محدده⁽¹⁾. قام الباحث بإجراء عدد (10) مقابلات شخصية مع عدد من مدراء الإدارات لعينة من الشركة والمصانع، بهدف التعرف على الاتى:

ما هو تعريفكم للأصول الحية المدرجة بقوائمكم المالية ؟

عرفها المراجع الداخلي بأنها تشمل الأصول الحية الأبقار والمواشي والأشجار والمحاصيل الزراعية المعمرة، ويمكن تعريفها بالأصول أو الموارد المالية التي تم اقتنائها يتم الاستفادة منها لأكثر من عام مالي. كما إتفق معه آخر بنفس التعريف السابقة. أما تعريف مفتش حسابات سنار عرفها بأنها الأبقار، كما عرفها مفتش حسابات الرئاسة، بأنها هي عبارة عن موجودات حيه تشمل الأبقار والخيول والعجول وهي ذات قيمة نقدية مدرجه في سجلات الأصول الثابتة الحية، أيضا مفتش حسابات الجنيد. اتفق مع سنار هي الأبقار. كما عرفها مفتش حسابات الرئاسة هي عبارة عن موجودات حيه، ذات قيمة نقدية يمكن قياسها مدرجه بسجلات الأصول وموجودات حيه لا يمكن قياسها يمكن الإفصاح عنها ضمن إيضاحات القوائم المالية كما عرفها مدير مالي الجنيد هي قطع من الأبقار الطوب الحافة والعجول، أيضا عرفها رئيس المحاسبه الإدارية بالرئاسة بأنها الأبقار اتفق مع مفتش سنار والجنيد وايضا عرفها مفتش حسابات عسلايه بأنها الأبقار.

يرى الباحث أن الإفصاح غير كافي للأصول الحية لان المفصح عنه فقط لما جاء في تعريف سنار والجنيد وعسلايه والرئاسة متفق علنه، الأصول بقوائم شركه السكر السودانية غير شامله الدواجن والأشجار والبساتين.

حسب وجهة نظركم هل هنالك أصول حيه لم يفصح عنها في القوائم المالية ؟

مدير المراجع الداخلية يرى لا يوجد أصول حيه لم يفصح عنها في القوائم المالية. واتفق معه مراجع آخر أما مفتش حسابات سنار اتفق أيضا لا توجد أصول حيه لم يتم الإفصاح عنها أما مفتش حسابات الرئاسة يرى أن هنالك أصول حيه مثل الفراه. والأشجار المثمرة تم الإفصاح عنها ضمن مصروفات وإيرادات الخدمات الزراعية وهي تحتاج إلي إفصاح أكثر حتي تمكن من قياسها ويرى أيضا مفتش حسابات الجنيد

⁽¹⁾د. محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي — القواعد والمراحل والتطبيقات، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 1999م)، ص62

الدواجن غير مفصح عنها اتفق معه مفتش حسابات الرئاسة عن عدم الإفصاح عن الدواجن كما وافقهم الرأي مدير مالي الجنيد حظيره الدواجن أما رئيس المحاسبه الإدارية بالرئاسة يرى لا يتم تضمين الدواجن بقوائمنا ويفصح عن إيراداتها وهي خدمة للعاملين بأسعار مخفضه عن إيرادات البيع التجاري نسبه لصعوبة تقييمها وكذلك، البساتين ويضمن إيراداتها ضمن الاخرى أما مفتش حسابات عسلايه يرى أيضا الدواجن.

يرى الباحث أن هنالك اختلاف في وجهات النظر حول الأصول التي لم يفصح عنها بالقوائم المالية اتفق الأغلبية عن وجود أصول غير مفصح عنها مثل الدواجن والأشجار والبساتين.

ما هو أسلوب الاستهلاك ومعدله للأصول الحية المفصح عنها؟

يرى مدير المراجعة الداخلية بالرئاسة يتم إضافة المواليد خلال العام للأصول كما يتم استبعاد قيمة التفوق من قيمة الأصول أما البيع فيتأثر به احتياطي تقييم الأصول الحية أما بالنقصان في حالة الخسارة أو بالزيادة في حالة الربح. أما في محصول القصب فيتم تقييم مساحة القصب القائم لإدراجها في الأصول المتداولة ويتفق معه مراجع آخر في أسلوب الاستهلاك كما يرى مفتش حسابات سنار أن الأسلوب هو حسب ما هو معمول به في معيار الأصول الحية القيمة العادلة للأصول الحية في تاريخ إعداد القوائم المالية، وأيضا يرى مفتش حسابات عامة الرئاسة يتم حساب الاستهلاك ومعدله عن طريق الجرد السنوي للأصول الحية عن طريق إعادة تقييمها وفقا للسعر السنوي مع خصم الأصول التي نفقت حسب تقارير المزرعة. أما مفتش حسابات الجنيد يرى بأنه لا يوجد أسلوب استهلاك للأصول الحية ولكن يوجد إعادة تقييم تتم في نهاية العام المالي حسب سعر السوق، كما يرى مفتش حسابات الرئاسة يستخدم في الاستهلاك معدل التقدير. أما المدير المالي للجنيد تتم إعادة تقييم نهاية كل سنة ويحمل الفرق لصالح الاحتياطي. كما يرى رئيس المحاسبه الإدارية بالرئاسة يتم تقييمها نهاية كل سنة مالية بعد استبعاد ما أنفق منها خلال الفترة وإضافة كل زيادة بها وأيضا مفتش حسابات عسلايه بأنه لا يوجد استهلاك للأصول الحية.

يرى الباحث عدم ثبات طرق الاستهلاك يعد محل بالسياسات المحاسبية المتبعة بشركة السكر السودانية وهذا لا يؤدي للإفصاح التام في قوائم الشركة، وعليه يرى الباحث ضرورة الالتزام بالسياسات المحاسبية لفترة من السنوات.

أي الإضافات ترونها مناسبة لتدعيم عملية الإفصاح والقياس للأصول الحية؟

يرى مدير المراجع الداخلية بالرئاسة أن الإضافات الناتجة عن المواليد يتم إدراجها في سجل الأصول الحية ويتأثر بها إحتياطي تقييم الأصول، ويوافقه الرأي مراجع أخرى، كما لا توجد إي إضافات من مفتش حسابات. سنار أما مفتش حسابات عام الرئاسة يرى تفعيل قسم المزارع المنتجة للألبان والمنتجات الزراعية لوضع دراسات قياس التكلفة ومدى الاستغلال والقياس للأصول الحية، اتفق معه مفتش حسابات الجنيد، كما يرى مفتش الحسابات بالرئاسة أن تشمل إضافات الأصول الحية الأصول التي لا يمكن قياسها نقدياً ، وأيضاً يرى مدير مالي الجنيد أن الإفصاح مكتمل لدينا، كما يوافقها رئيس المحاسبة الإدارية بالرئاسة بأن الإفصاح يتم بصورة مناسبة عن الأصول الحية بقوائمنا المالية وبوضوح وشفافية، أما مفتش حسابات عسلاية يرى ضرورة تضمين باقي الأصول غير مفصّل عنها في الأصول الحية. يرى الباحث أن الآراء في هذا الصدد من أفراد العينة متباينة وهناك اتفاق من أفراد العينة يرى أن الإفصاح مناسب وهناك من امتنع عن إبداء رأيه والبعض الآخر يرى أن يكون هنالك مزيداً من الإفصاح، في القوائم المالية.

أي إضافات أخرى ؟

مدير المراجع الداخلية بالرئاسة يرى أن تشمل القوائم المالية الموجودات الحية اتفق معه مفتش حسابات عامة الرئاسة، أما مفتش حسابات الرئاسة يرى أن تشمل القوائم المالية العرض والإفصاح لكل الموجودات بصفة عامة والحية بصفة خاصة والتي يمكن قياسها والتي لا يمكن قياسها ضمن إيضاحات القوائم المالية لإفادة مستخدمي القوائم المالية تطبيقاً للمعيار الدولي للقياس والإفصاح.

يرى الباحث أن الإضافات الأخرى أمتنع عنها أغلبية أفراد العينة.

2/1/4 إجراءات الدراسة الميدانية

أولاً: الهدف من الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلي اختبار أثر تطبيق الفروض والمبادئ والمفاهيم المحاسبية وخصائص الاعتراف بالبند الواردة في المعيار رقم (41) لتحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية.

ثانياً: مجتمع الدراسة الميدانية

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون من العاملين بإدارة شركة السكر السودانية ومصانع السكر التابعة لها والتمثلة في مصنع شركة سكر الجنيد، مصنع سكر سنار، مصنع سكر حلفا الجديدة، مصنع سكر عسلاية بالإضافة إلي ديوان المراجع القومي.

ثالثاً: عينة الدراسة الميدانية

تم اختيار عينة طبقية عشوائية، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (160) استمارة استبانته على افراد مجتمع الدراسة، وبلغ العدد المستلم منها (135) استمارة استبانته بنسبة (84.4%). يوضح الجدول رقم (1/1/4) عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة.

جدول رقم (1 / 1/4)

عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة

الرقم	البيان	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	النسبة
1.	إدارة شركة السكر السودانية	10	9	90%
2.	مصنع سكر الجنيد	35	22	62.9%
3.	مصنع سكر سنار	35	35	100%
4.	مصنع سكر عسلاية	35	35	100%
5.	مصنع سكر حلفا الجديدة	35	26	74.3%
6.	ديوان المراجع القومي	10	5	50%
	الاجمالي	160	135	84.4%

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رابعاً: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة الميدانية

العمر

يوضح الجدول رقم (2/1/4) والرسم البياني رقم (1/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر لأفراد عينة

جدول رقم (2/1/4)

الدراسة:

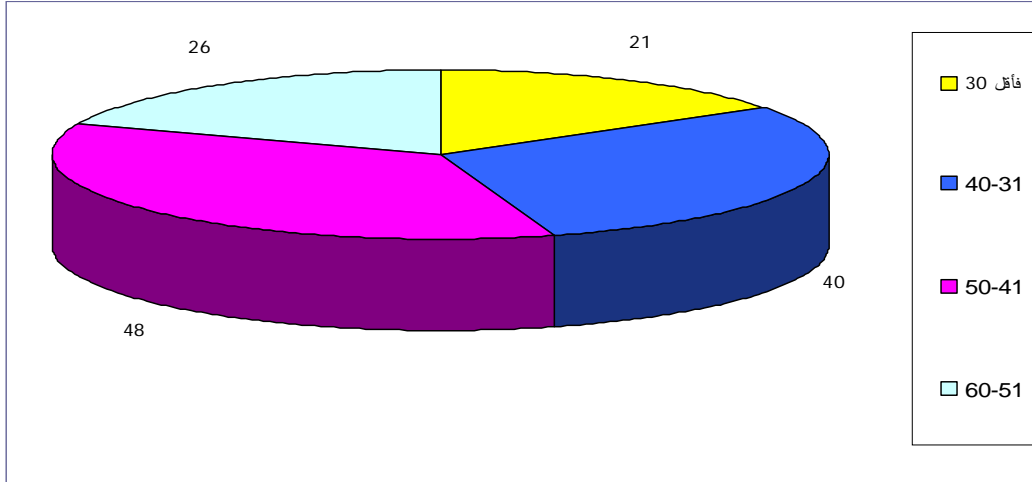
التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر لأفراد عينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئة
15.6%	21	30 سنة فأقل
29.6%	40	من 31 _ 40 سنة
35.6%	48	من 41 _ 50 سنة
19.2%	26	من 51 _ 60 سنة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (1/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/1/4) والرسم البياني رقم (1/1/4) إن الذين تبلغ أعمارهم (30 سنة فأقل) من أفراد عينة الدراسة بلغ عددهم (21) فرداً بنسبة (15.6%)، وأن الذين تبلغ أعمارهم (من 31 _ 40 سنة) بلغ عددهم (40) فرداً بنسبة (29.6%)، وأن الذين تبلغ أعمارهم (من 41 _ 50 سنة) بلغ عددهم (48) فرداً بنسبة (35.6%)، وأن الذين تبلغ أعمارهم (من 51 _ 60 سنة) بلغ عددهم (26) فرداً بنسبة (19.2%).

المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (3/1/4) والرسم البياني رقم (2/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (3/1/4)

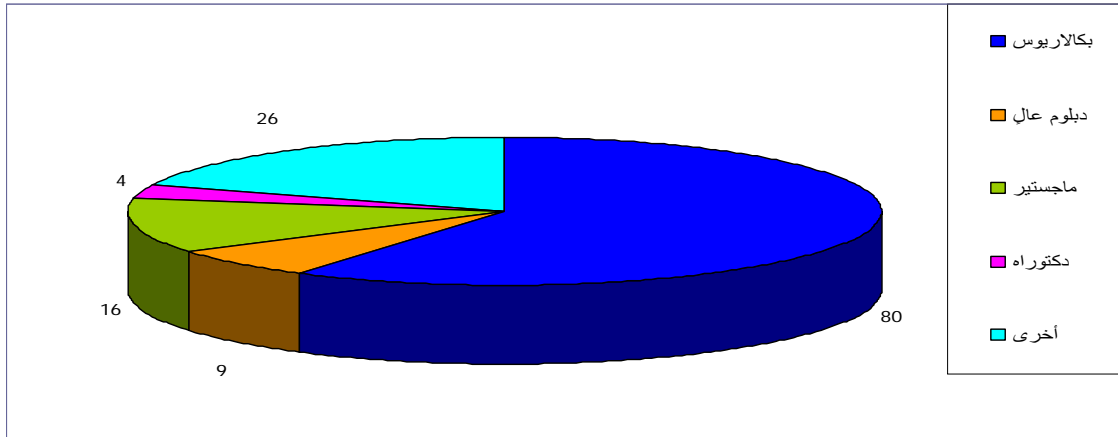
التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئة
59.2%	80	بكالوريوس
6.7%	9	دبلوم عال
11.9%	16	ماجستير
3%	4	دكتوراه
19.2%	26	أخرى
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (2/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمي أفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (3/1/4) والرسم البياني رقم (2/1/4) أن أفراد عينة الدراسة من حملة البكالوريوس بلغ عددهم (80) فرداً بنسبة (59.2%)، وأن حملة الدبلوم العال بلغ عددهم (9) أفراد بنسبة (6.7%)، وأن حملة الماجستير بلغ عددهم (16) فرداً بنسبة (11.9%)، وأن حملة الدكتوراه بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (3%)، وأن حملة المؤهلات العلمية الاخرى بلغ عددهم (26) فرداً بنسبة (19.2%).

التخصص العلمي

يوضح الجدول رقم (4/1/4) والرسم البياني رقم (3/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (4/1/4)

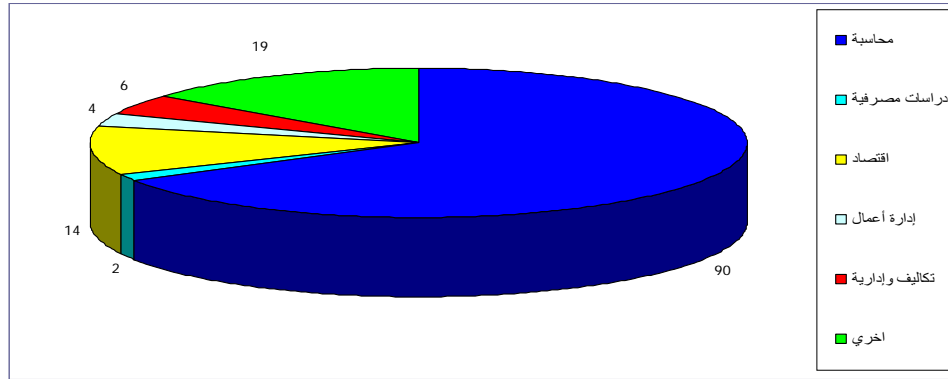
التكرارات والنسب المئوية لمتغير التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئة
66.7%	90	محاسبة
1.5%	2	دراسات مصرفية
10.4%	14	اقتصاد
3%	4	إدارة أعمال
4.4%	6	محاسبة تكاليف وإدارية
14%	19	أخرى
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014

رسم بياني رقم (3/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة



مصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (4/1/4) والرسم البياني رقم (3/1/4) أن أفراد عينة الدراسة من التخصص العلمي للمحاسبة بلغ عددهم (80) فرداً بنسبة (66.7%)، وأن التخصص العلمي للدراسات المصرفية بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%)، وأن التخصص العلمي للاقتصاد بلغ عددهم (14) فرداً بنسبة (10.4%)، وأن التخصص العلمي لإدارة الأعمال بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (3%)، وأن التخصص العلمي لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (4.4%)، وأن التخصصات الأخرى بلغ عددهم (19) فرداً بنسبة (14%).

المؤهل المهني

يوضح الجدول رقم (5/1/4) والرسم البياني رقم (4/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (5/1/4)

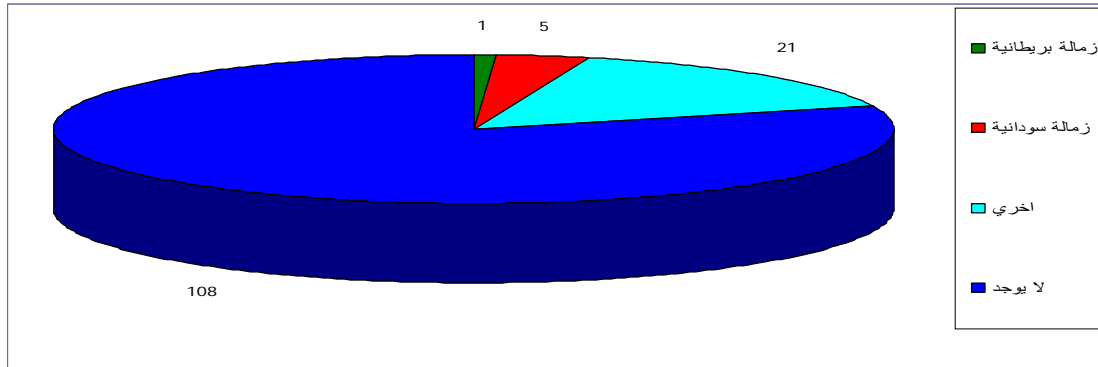
التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئة
%0.7	1	زمالة المحاسبين البريطانية
%3.7	5	زمالة المحاسبين السودانية
%15.6	21	أخرى
%80	108	لا يوجد
%100	135	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (4/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول (5/1/4) والرسم البياني رقم (4/1/4) أن أفراد عينة الدراسة من حملة زمالة المحاسبين البريطانية بلغ عددهم (1) فرداً (واحداً) بنسبة (0.7%)، وأن حملة زمالة المحاسبين السودانية بلغ عددهم (5) أفراد بنسبة (3.7%)، وأن حملة المؤهلات المهنية الأخرى بلغ عددهم (21) فرداً بنسبة (15.6%)، وأن الذين لا يحملون مؤهل مهني بلغ عددهم (108) فرداً بنسبة (80%).

المركز الوظيفي

يوضح الجدول رقم (6/1/4) والرسم البياني رقم (5/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة:

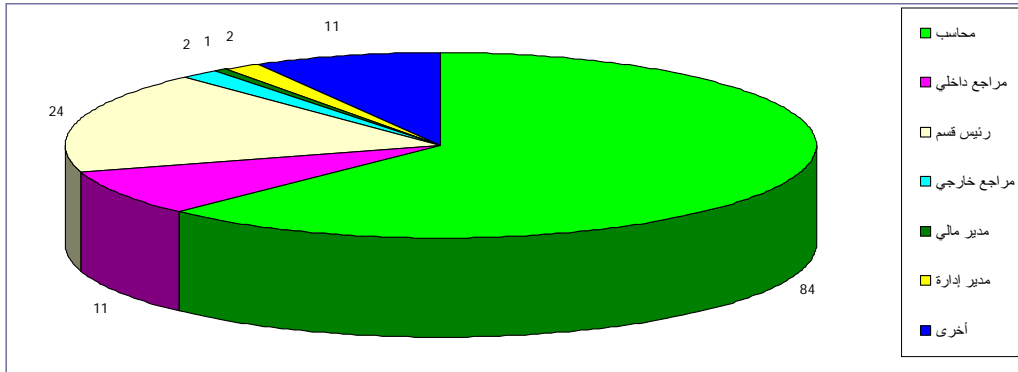
التكرارات والنسب المئوية لمتغير المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئة
62.3%	84	محاسب
8.1%	11	مراجع داخلي
17.8%	24	رئيس قسم
1.5%	2	مراجع خارجي
0.7%	1	مدير مالي
1.5%	2	مدير إدارة
8.1%	11	أخرى
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (5/1/4)

التكرارات والنسبة المئوية لمتغير المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (6/1/4) والرسم البياني رقم (5/1/4) أن أفراد عينة الدراسة من وظيفة المحاسب بلغ عددهم (84) فرداً بنسبة (62.3%)، ومن وظيفة المراجع الداخلي بلغ عددهم (11) فرداً بنسبة (8.1%)، ومن وظيفة رئيس قسم بلغ عددهم (24) فرداً بنسبة (17.8%)، ومن وظيفة مراجع خارجي بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%)، ومن وظيفة مدير مالي يبلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.7%)، ومن وظيفة مدير إدارة بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%)، ومن وظائف التخصصات الاخرى بلغ عددهم (11) فرداً بنسبة (8.1%).

سنوات الخبرة

يوضح الجدول رقم (7/1/4) والرسم البياني رقم (6/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (7/1/4)

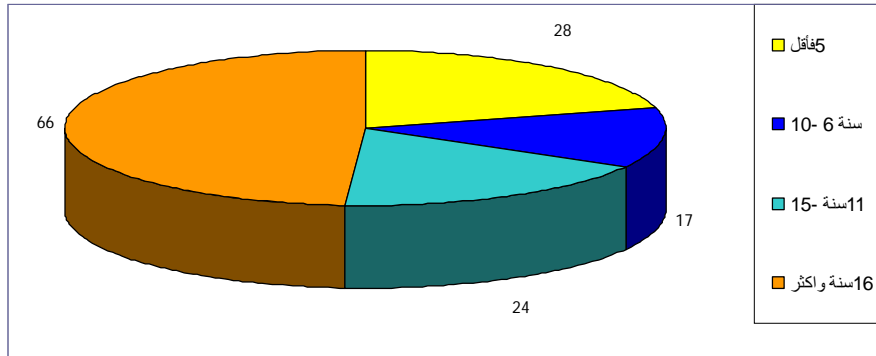
التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئة
20.7%	28	5 سنوات وقل
12.6%	17	من 6 _ 10 سنه
17.8%	24	من 11 _ 15 سنه
48.9%	66	16 سنة وأكثر
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (6/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (7/1/4) والرسم البياني رقم (6/1/4) أن أفراد عينة الدراسة الذين تبلغ أعمارهم (5 سنوات وقل) بلغ عددهم (28) فرداً بنسبة (20.7%)، أن الذين تبلغ أعمارهم (6 - 10 سنه) بلغ عددهم (17) فرداً بنسبة (12.6%)، أن الذين تبلغ أعمارهم (11-15 سنه) بلغ عددهم (24) فرداً بنسبة (17.8%)، أن الذين تبلغ أعمارهم (16 سنة وأكثر) بلغ عددهم (66) فرداً بنسبة (48.9%).

خامساً: أداة الدراسة الميدانية

عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، يوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة للأسباب التالية⁽¹⁾:

1. توفر وقت المستجيب وتعطية فرصة للتفكير.

2. أكثر الطرق موضوعية لأنها لا تحمل اسم المستجيب ضماناً للسرية مما يحفزه على تقديم معلومات أكثر صحة.

3. قلة التكاليف اللازمة لجمع المعلومات⁽²⁾.

أرفق الباحث مع استمارة الاستبانة خطاب للمبحوثين لتعريفهم بموضوع الدراسة وهدفها والغرض من الاستبانة، حيث احتوت استمارة الاستبانة على قسمين:

القسم الأول: تضمن أسئلة عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة متمثلة في، سنوات العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: تضمن عدد (25) عبارة لثلاثة فرضيات، طلب من أفراد عينة الدراسة تحديد إجابات عن ماتصفه كل عبارة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المتدرج كالاتي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

سادساً: ثبات وصدق الإستبانة

أ. الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري لاستمارة الاستبانة وصلاحيه عباراتها من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرضها

⁽¹⁾ د.فايز جمعه صالح النجار وآخرون، أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع،

2009م)، ص 3 6

⁽²⁾ د.مروان عبد المجيد إبراهيم ، أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية(عمان: مؤسسة الوراق ، 2000م) ، ص

على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة بلغ عددهم (5) محكمين (بالمالحق المرفق)، من أجل استطلاع وجهات نظرهم تجاه النواحي الفنية والشكلية لعبارات الإستبانة، بالإضافة إلي مناسبة العبارات مع ما هو مطلوب قياسه، وفي ضوء ملاحظاتهم وتوجيهاتهم تم إعادة صياغة بعض العبارات وتعديل البعض الآخر.

ب. الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطى المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة تحت ظروف مماثلة، وإذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار على ذات المجموعة نفسها وتم الحصول على نفس الدرجات فيكون الاختبار ثابتاً تماماً. أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجات الصدق لدى المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.

قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) استمارة من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية. يوضح الجدول رقم (8/1/4) الثبات والصدق الإحصائي لفرضيات الدراسة:

الجدول (8/1/4)

الثبات والصدق الإحصائي لفرضيات الإستبانة

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الفرضية الأولى	88.20%	90.97%
الفرضية الثانية	76.20%	82.29%
الفرضية الثالثة	85.30%	89.97%
الإستبانة كاملة	82.30%	89.97%

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (8/1/4) أن نسبة معامل الثبات والصدق الذاتي وفقاً لمعامل التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان لكل فرضية من فرضيات الدراسة على حد، والاستبانة كاملة أكبر من (50%) وقريبة جداً من (100%) ، وهذا يدل على قوة وصدق استمارة الاستبانة، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة .

سابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية

اعتمد الباحث على البرنامج الإحصائي في العلوم الاجتماعية (SPSS)، وبرنامج (Excel)، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1. الجداول التكرارية والنسب المئوية، والرسومات البيانية.
2. التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان لحساب الثبات والصدق الإحصائي للفرضيات.
3. المنوال والوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة الميدانية على عبارات الفرضيات.
4. اختبار مربع كاي لإختبار دلالة الفروق بين إجابات أفراد العينة لعبارات الفرضيات.

2/4 - المبحث الثاني

تحليل بيانات الدراسة

1/2/4 التحليل الوصفي لبيانات الدراسة التطبيقية

أولاً: التحليل الوصفي لمتغيرات الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على: الإفصاح عن تكاليف الاصول الزراعية يؤثر على دلالة المؤشرات المالية ". لتحليل أثر المتغير المستقل (الإفصاح عن تكاليف الزراعية كأصل من الأصول الحية في قائمة المركز المالي) على المتغيرات التابعة (دلالة المؤشرات المالية المتمثلة في النسب المالية)، يضع الباحث التعريفات النظرية والإجرائية لمتغيرات هذه الفرضية.

يوضح الجدول رقم (9/2/4) والشكل رقم (1/2/4) التعريف النظري والإجرائي لمتغيرات الفرضية الأولى:

جدول رقم (9/2/4)

التعريف النظري والإجرائي لمتغيرات الفرضية الأولى

نوع المتغير	المتغيرات	التعريف النظري	التعريف الإجرائي
المستقل	الإفصاح عن تكاليف الزراعية.	محاسبة التكاليف الزراعية تبين كيفية تحميل المنتجات والأنشطة المختلفة لعناصر تكاليفها بإتباع أسس تحميل وتوزيع وعرض معينة ⁽¹⁾	إظهار تكاليف الدواجن والبساتين ضمن الأصول الحية في القوائم المالية المنشورة لشركة السكر السودانية.
التابع	دلالة المؤشرات المالية	عبارة عن علاقة تربط بين بندين وأكثر من بنود القوائم المالية ⁽²⁾ .	1.العائد على إجمالي الأصول. 2.العائد على حقوق الملكية. 3.نسبة الديون إلي إجمالي الأصول. 4.نسبة الديون إلي حقوق الملكية. 5.حافة هامش الربح .

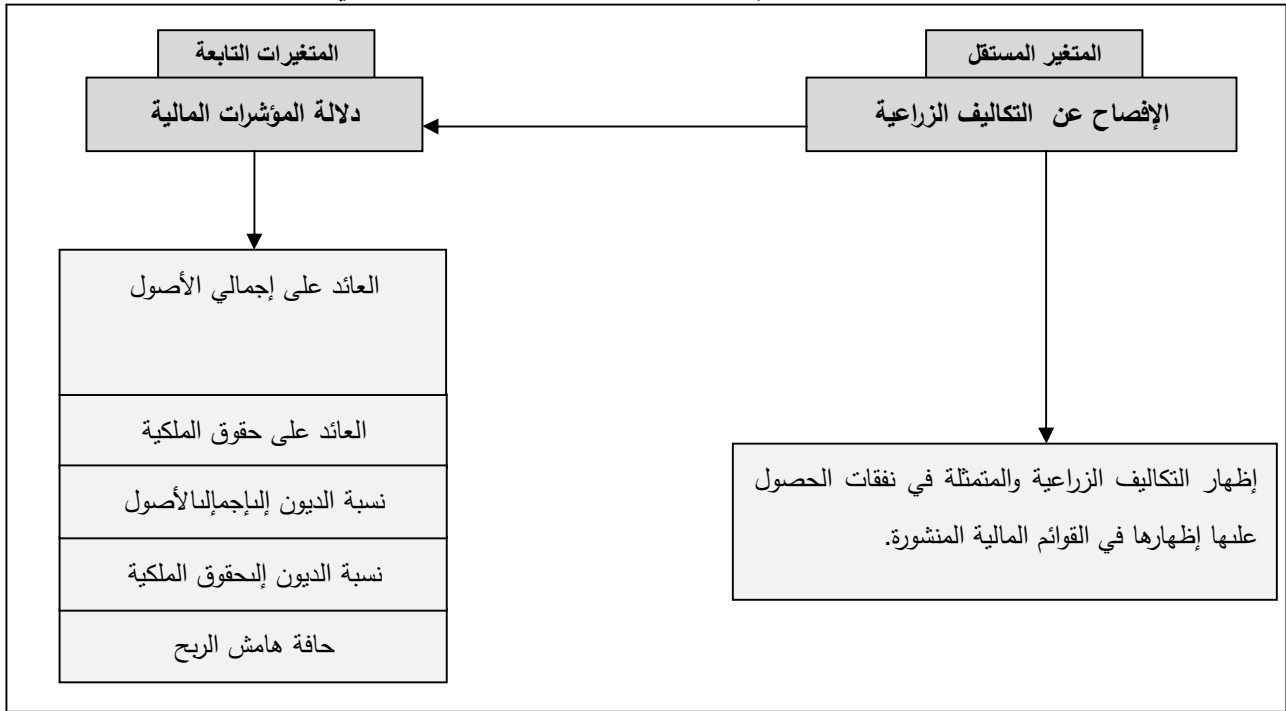
المصدر: إعداد الباحث ، 2014م

(1) د. د. حرز الدين حسين، محاسبة التكاليف الزراعية، مرجع سابق، ص5.

(2) د.وليد ناجي الحيايلى، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي(الدانمارك: الأكاديمية العربية ، 2009م) ، ص39

شكل رقم (1/2/4)

التعريف النظري والاجرائى لمتغيرات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث، 2014م

وصف متغيرات الفرضية الأولى

أ. وصف المتغير المستقل

المتغير المستقل هو الإفصاح عن التكاليف الزراعية، وإجراءياً يتمثل في إظهار تكاليف الأصول الحية غير الفصح عنها المتمثلة نفقات الحصول عليها في القوائم المالية المنشورة. وفيما يلي وصف للمتغير المستقل. يوضح الجدول رقم (10/2/4) قوائم المركز المالي قبل اعتبار الأصول الحية غير المفصح عنها، مع الأصول لعينة الدراسة:

جدول رقم (10/2/4)

قوائم المركز المالي قبل اعتبار أصول الحية لعينة الدراسة: (المبالغ بالجنية السوداني)

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
1/ الموجودات:				
الموجودات غير المتداولة :-				
الممتلكات والأراضي والمعدات	960.099.124	997.994.778	992.489.456	931.483.281
موجودات تحت الإنشاء	77.382.167	36.636.644	34.616.446	34.393.450
الموجودات الحية (البيولوجيا)	1.130.019	1.713.583	2.003.486	4.189.525
استثمارات طويلة الأجل	10.384.834	38.375.341	00	00
مصروفات التأسيس	3.018.298	1.862.319	00	00
الموجودات المتداولة :-				
المخزونان	277.884.607	258.110.996	362.418.852	484.909.315
القصب القائم	163.414.657	172.345.011	187.605.256	223.042.351
بضاعة بالطريق	33.744.948	31.227.615	46.365.042	34.128.695
المدينون-الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى	85.673.123	89.424.309	95.858.192	114.777.090
جاري الرئاسة	182.457.008	84.388.517	00	00
مدفوعات مقدما	915.189	504.936	462.973	31.081

683.017.241	226.422.456	00	00	استثمارات قصيرة الأجل
92.636.826	103.192.136	54.408.623	129.361.199	نقدية بالخبزينة والبنك
2.602.608.855	2.051.434.295	1.766.992.672	1.925.465.173	إجمالي الموجودات
				حقوق الملكية و المطلوبات :-
				حقوق الملكية :-
1.049.080.927	1.049.080.927	1.023.733.837	1.047.733.837	رأس المال
363.031.194	00	3.964.738	00	الاحتياطات
00	319.049.381	327.068.754	327.068.754	احتياطي تقييم الأصول
00	1.370.735	1.045.082	00	احتياطي تقييم الأصول الحية
00	00	1.254.944	4.557.057	أرباح العام
136.581.048	45.335.456	12.820.298	32.327.231	الأرباح المرحلة
00	25.500.000	16.500.000	10.000.000	مخصص ميزانية التنمية الذاتية
				المطلوبات غير المتداولة:
760.000	00	00	00	المنح والقروض
				المطلوبات المتداولة:
993.391.406	564.729.168	120.264.783	104.053.665	الدائنون
00	00	84.388.517	182.457.008	جاري الرئاسة
20.050.335	38.433.538	153.880.635	234.869.544	المرابحات
00	7.935.090	2.035.822	2.433.339	مصروفات مستحقة
39.713.945	00	00	00	المخصصات
2.602.608.855	2.051.434.295	1.766.992.672	1.925.465.173	إجمالي حقوق الملكية والمطلوبات

المصدر: إعداد الباحث، من التقارير السنوية لشركة السكر السودانية المحدودة، 2014م

يوضح الجدول رقم (11/2/4) قوائم المركز المالي بعد الإفصاح عن كافة الأصول الحية لعينة الدراسة:

جدول رقم (11/2/4)

(المبالغ بالجنية السوداني)

قوائم المركز المالي بعد اعتبار الأصول الحية بالميزانية لعينة الدراسة

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
1/ الموجودات:				
الموجودات غير المتداولة :-				
الممتلكات والأراضي والمعدات	960.099.124	997.994.778	992.489.456	931.483.281
موجودات تحت الإنشاء	77.382.167	36.636.644	34.616.446	34.393.450
الموجودات الحية (البيولوجية) (المعدلة بالدواجن والبيساتين)	7.770.721	5.381.838	2.003.486	4.189.525
استثمارات طويلة الأجل	10.384.834	38.375.341	00	00
مصروفات التأسيس	3.018.298	1.862.319	00	00
الموجودات المتداولة :-				
المخزونان	277.884.607	258.110.996	362.418.852	484.909.315
القصب القائم	163.414.657	172.345.011	187.605.256	223.042.351
بضاعة بالطريق	33.744.948	31.227.615	46.365.042	34.128.695
المديون -الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى	85.673.123	89.424.309	95.858.192	114.777.090
جاري الرئاسة	182.457.008	84.388.517	00	00
مدفوعات مقدما	915.189	504.936	462.973	31.081
استثمارات قصيرة الأجل	00	00	226.422.456	683.017.241
نقدية بالخزينة والبنك	129.361.199	54.408.623	103.192.136	92.636.826
إجمالي الموجودات	1.925.465.173	1.766.992.672	2.051.434.295	2.602.608.855
حقوق الملكية و المطلوبات :-				
حقوق الملكية :-				
رأس المال	1.047.733.837	1.023.733.837	1.049.080.927	1.049.080.927

363.031.194	00	3.964.738	00	الاحتياطيات
00	319.049.381	327.068.754	327.068.754	احتياطي تقييم الأصول
00	1.370.735	1.045.082	00	احتياطي تقييم الأصول الحية
00	00	1.254.944	4.557.057	أرباح العام
136.581.048	45.335.456	12.820.298	32.327.231	الأرباح المرحلة
00	25.500.000	16.500.000	10.000.000	مخصص ميزانية التنمية الذاتية
				المطلوبات غير المتداولة:
760.000	00	00	00	المنح والقروض
				المطلوبات المتداولة:
993.391.406	564.729.168	120.264.783	104.053.665	الدائنون
00	00	84.388.517	182.457.008	جاري الرئاسة
20.050.335	38.433.538	153.880.635	234.869.544	المرايحات
00	7.935.090	2.035.822	2.433.339	مصروفات مستحقة
39.713.945	00	00	00	المخصصات
2.602.608.855	2.051.434.295	1.770.660.927	1.932.105.875	إجمالي حقوق الملكية والمطلوبات

المصدر: إعداد الباحث ، من التقارير السنوية لشركة السكر السودانية المحدودة ، 2014م

يوضح الجدول رقم (12/2/4) أثر اعتبار تكاليف الدواجن والبساتين وقصب السكر القائم أصول حية

بقوائم المركز المالي لعينة الدراسة: جدول رقم (12/2/4)

أثر اعتبار تكاليف الدواجن والبساتين وقصب السكر القائم أصول حية بقوائم المركز المالي لعينة الدراسة:

(المبالغ بالجنية السوداني)

البيان	السنوات	في حالة عدم اعتبار الدواجن والبساتين أصول	في حالة إعتبار الموارد الدوجن والبساتين أصول	الفرق
إجمالي	2009م	1.925.465.173	1.932.105.875	6.640.702
الأصول	2010م	1.766.992.672	1.770.660.927	3.668.255
	2011م	2.051.434.295	2.051.434.295	00
	2012م	2.602.608.855	2.602.608.855	00

6.640.702	1.408.292.219	1.401.651.517	2009م	حقوق الملكية
3.668.255	1.410.091.170	1.406.422.915	2010م	
00	1.440.336.499	1.440.336.499	2011م	
00	1.548.693.169	1.548.693.169	2012م	

المصدر: إعداد الباحث ، من التقارير السنوية لشركة السكر السودانية المحدودة ، 2014م

يتضح للباحث من الجداول بالرقم (10/2/4) إلي الرقم (12/2/4) مايلي:

1. بلغ اجمالي الأصول بقوائم المركز المالي قبل اعتبار تكاليف الدواجن والبساتين لعينة الدراسة مبلغ

2012م	2011م	2010م	2009م
2.602.608.855	2.051.434.295	1.766.992.672	1.925.465.173

لسنوات الدراسة ، كما بلغ مبلغ

2012م	2011م	2010م	2009م
2.602.608.855	2.051.434.295	1.770.660.927	1.932.105.875

في حالة إعتبار الدواجن والبساتين أصول بقوائم المركز المالي لسنوات الدراسة على التوالي .

2. بلغ اجمالي حقوق الملكية بقوائم المركز المالي في حالة عدم اعتبار الدواجن والبساتين أصول أصول لعينة الدراسة مبلغ :

2012م	2011م	2010م	2009م
1.548.693.169	1.440.336.499	1.406.422.915	1.401.651.517

لسنوات الدراسة ، كما بلغ مبلغ

2012م	2011م	2010م	2009م
693.453.964.00	671.277.470.00	189.041.297.00	135.478.928.00

بعد اعتبار التكاليف في حالة عدم اعتبار الدواجن والبساتين أصول بقوائم المركز المالي لسنوات الدراسة.

3. بلغت الزيادة في اجمالي الأصول وحقوق الملكية بعد اعتبار تكاليف الأصول الحية بقوائم المركز المالي لعينة الدراسة مبلغ

2012م	2011م	2010م	2009م
2.334.066.00	2.130.005.00	2.109.655.00	2.433.630.00

لسنوات الدراسة على التوالي.

يوضح الجدول رقم (13/2/4) قوائم الدخل قبل اعتبار في حالة عدم اعتبار الدواجن والبساتين أصول
لعينة الدراسة:

جدول رقم (13/2/4)

قوائم الدخل قبل اعتبار تكاليف الدواجن والبساتين وقصب السكر القائم أصول حية بالميزانية: (المبالغ بالجنية السوداني)

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
الإيرادات :-				
إيرادات النشاط	591.333.478	462.661.437	644.943.894	875.216.268
إيرادات المولاص	22.938.784	23.226.990	23.444.110	00
إيرادات أخرى	23.378.835	50.333.906	31.635.419	80.847.738
إجمالي الإيرادات	637.651.097	536.222.333	700.023.423	00
أقصاً : المصروفات				
المصروفات التشغيلية المباشرة				(540.982.945)
مجمّل الربح التشغيلي				334.233.323
المصروفات الإدارية والتسويقية				(152.904.000)
المصروفات :-				
القسم الزراعي	162.119.013	162.430.309	192.454.304	00
قسم الإنتاج	134.366.803	76.644.820	94.277.555	00
قسم الورش الزراعية	23.390.566	34.380.174	43.921.059	00
قسم الري	16.722.725	16.523.380	23.638.051	00
القسم الإداري	60.418.959	64.937.971	72.673.607	00
القسم المالي	99.678.091	116.076.629	126.885.136	00
أخرى	6.640.702	3.668.255	00	00
مصروفات مصنع جوالات البلاستيك	9.615.460	8.418.423	10.263.607	00
مصروفات رئاسة الشركة	43.373.044	41.505.705	48.683.942	00
مصروفات وحدة تصدير المولاص	1.489.284	1.365.975	1.366.227	00
مصروفات مركز التدريب سنار	2.183.686	2.081.524	2.371.200	00
مصروفات مركز أبحاث الجنيد	4.410.447	3.894.490	4.292.515	00
مصروفات مصنع المعدات والمسبوكات	00	00	5.303.829	00
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	00	00	7.387.625	00
إجمالي المصروفات	564.408.780	531.927.655	633.518.657	181.329.323
أجمالي الربح	73.242.317	4.294.678	00	00
فوائض النشاط	00	00	66.504.766	00
أرباح وخسائر السكر المستورد	9.269.123	53.629.568	45.720.961	16.554.316
فوائض النشاط +أرباح السكر المستورد	00	00	112.225.727	00
أرباح وخسائر مشاريع الزراعة المشتركة	00	(2.751.250)	155.435	00

278.731.377	112.381.162	00	00	إجمالي الفائض قبل الزكاة والضرائب
(14.999.458)	(13.000.000)	00	00	الزكاة
(28.000.000)	(9.045.706)	00	00	الضرائب
00	90.335.456	00	00	إجمالي الفائض
00	45.000.000	00	00	الاحتياطيات
00	00	55.172.996	63.973.194	إجمالي الأرباح
00	00	53.918.052	59.416.137	توزيع الفائض
00	45.335.456	00	00	الفائض بعد التوزيع
235.731.919	00	00	00	صافي الربح
00	00	1.254.944	4.557.057	أرباح العام

المصدر: إعداد الباحث، من التقارير السنوية لشركة السكر السودانية المحدودة 2014م

يوضح الجدول رقم (14/2/4) قوائم الدخل بعد اعتبار الأصول الحية لعينة الدراسة:

جدول رقم (14/2/4)

(المبالغ بالجنية السوداني)

قوائم الدخل بعد اعتبار الأصول الحية

2012	2011	2010	2009	البيان
				الإيرادات :-
875.216.268	644.943.894	462.661.437	591.333.478	إيرادات النشاط
00	23.444.110	23.226.990	22.938.784	إيرادات المولاص
80.847.738	31.635.419	50.333.906	23.378.835	إيرادات أخرى
00	700.023.423	536.222.333	637.651.097	إجمالي الإيرادات
				أقصاً : المصروفات
(540.982.945)				المصروفات التشغيلية المباشرة
334.233.323				مجمّل الربح التشغيلي
(152.904.000)				المصروفات الإدارية والتسويقية
				المصروفات :-
00	192.454.304	162.430.309	162.119.013	القسم الزراعي
00	94.277.555	76.644.820	134.366.803	قسم الإنتاج
00	43.921.059	34.380.174	23.390.566	قسم الورش الزراعية
00	23.638.051	16.523.380	16.722.725	قسم الري
00	72.673.607	64.937.971	60.418.959	القسم الإداري

00	126.885.136	116.076.629	99.678.091	القسم المالي
00	00	000	000	أخرى (مصروف رأس مالي تم خصمه من الإيرادات)
00	10.263.607	8.418.423	9.615.460	مصروفات مصنع جوالات البلاستيك
00	48.683.942	41.505.705	43.373.044	مصروفات رئاسة الشركة
00	1.366.227	1.365.975	1.489.284	مصروفات وحدة تصدير المولاص
00	2.371.200	2.081.524	2.183.686	مصروفات مركز التدريب سنار
00	4.292.515	3.894.490	4.410.447	مصروفات مركز أبحاث الجنيد
00	5.303.829	00	00	مصروفات مصنع المعدات والمسيوكات
00	7.387.625	00	00	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
	633.518.657	531.927.655	564.408.780	إجمالي المصروفات
181.329.323	00	4.294.678	73.242.317	أجمالي الربح
00	66.504.766	00	00	فوائض النشاط
16.554.316	45.720.961	53.629.568	9.269.123	أرباح وخسائر السكر المستورد
00	112.225.727	00	00	فوائض النشاط +أرباح السكر المستورد
00	155.435	(2.751.250)	00	أرباح وخسائر مشاريع الزراعة المشتركة
278.731.377	112.381.162	00	00	إجمالي الفائض قبل الزكاة والضرائب
(14.999.458)	(13.000.000)	00	00	الزكاة
(28.000.000)	(9.045.706)	00	00	الضرائب
00	90.335.456	00	00	إجمالي الفائض
00	45.000.000	00	00	الاحتياطيات
00	00	55.172.996	63.973.194	إجمالي الأرباح
00	00	53.918.052	59.416.137	توزيع الفائض
00	45.335.456	00	00	الفائض بعد التوزيع
235.731.919	00	00	00	صافي الربح
00	00	4.923.199	11.197.759	أرباح العام

المصدر: إعداد الباحث ، من التقارير السنوية لشركة السكر السودانية المحدودة، 2014م

يوضح الجدول رقم (15/2/4) أثر اعتبار الإفصاح للأصول الحية بقوائم الدخل لعينة الدراسة:
جدول رقم (15/2/4)

أثر اعتبار الإفصاح للأصول الحية بقوائم الدخل لعينة الدراسة:
(المبالغ بالجنية السوداني)

البيان	السنوات	في حالة عدم اعتبار الدواجن والبساتين أصول	في حالة اعتبار الموارد الدواجن والبساتين أصول	الفرق
اجمالي الدخل	2009م	4.557.057	11.197.759	6.640.702
	2010م	1.254.944	4.923.199	3.668.255
	2011م	45.335.456	45.335.456	00
	2012م	235.731.919	235.731.919	00

المصدر: إعداد الباحث، من التقارير السنوية لشركة السكر السودانية المحدودة، 2014

يتضح للباحث من الجداول بالرقم (13/2/4) إلي الرقم (15/2/4) مايلي:

1. بلغ اجمالي الدخل بقوائم الدخل قبل الأصول الحية لعينة الدراسة مبلغ لسنوات الدراسة ، كما بلغ مبلغ.

2009م	2010م	2011م	2012م
4.557.057	1.254.944	45.335.456	235.731.919

بعد اعتبار الأصول الحية بقوائم الدخل لسنوات الدراسة .

2009م	2010م	2011م	2012م
11.197.759	3.668.255	00	00

2. بلغت الزيادة في اجمالي الدخل بعد اعتبار تكاليف الأصول الحية أصول بقوائم الدخل لعينة الدراسة مبلغ لسنوات الدراسة.

2009م	2010م	2011م	2012م
6.640.702	3.668.255	00	00

2/2/4 التحليل الوصفي لبيانات الدراسة الميدانية

فيما يلي الجداول والرسومات البيانية للتكرارات والنسب المئوية لعبارات فرضيات الدراسة الميدانية .

الفرضية الأولى: " تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية تؤثر في تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية " .

العبرة الأولى: تطبيق فرض الوحدة المحاسبية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (16/2/4) والرسم البياني رقم (7/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الأولى:

جدول رقم (16/2/4)

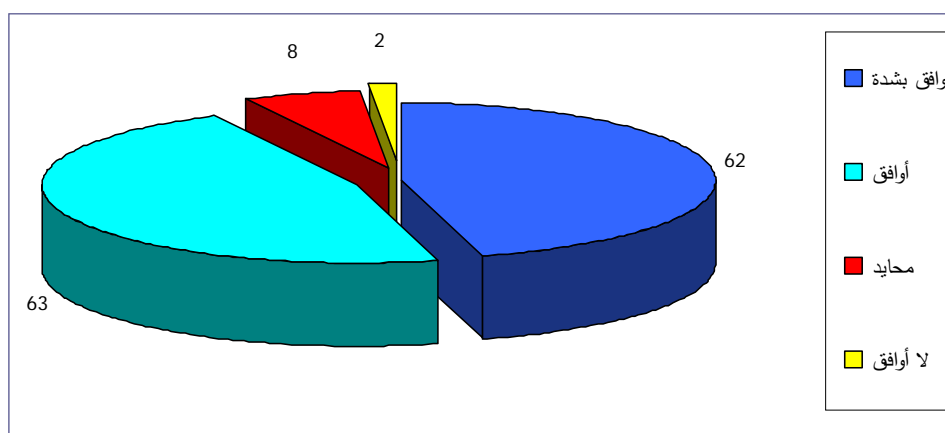
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الأولى

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
45.9%	62	أوافق بشدة
46.7%	63	أوافق
5.9%	8	محايد
1.5%	2	لا أوافق
–	–	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رسقم (7/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (16/2/4) والرسم البياني رقم (7/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق فرض الوحدة المحاسبية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (62) فرداً بنسبة (45.9%) والموافقون بلغ عددهم (63) فرداً بنسبة (46.7%)، والمحايدون بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (5.9%)، وغير الموافقين بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%).

العبرة الثانية: تطبيق فرض الاستمرارية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (17/2/4) والرسم البياني رقم (8/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية:

جدول رقم (17/2/4)

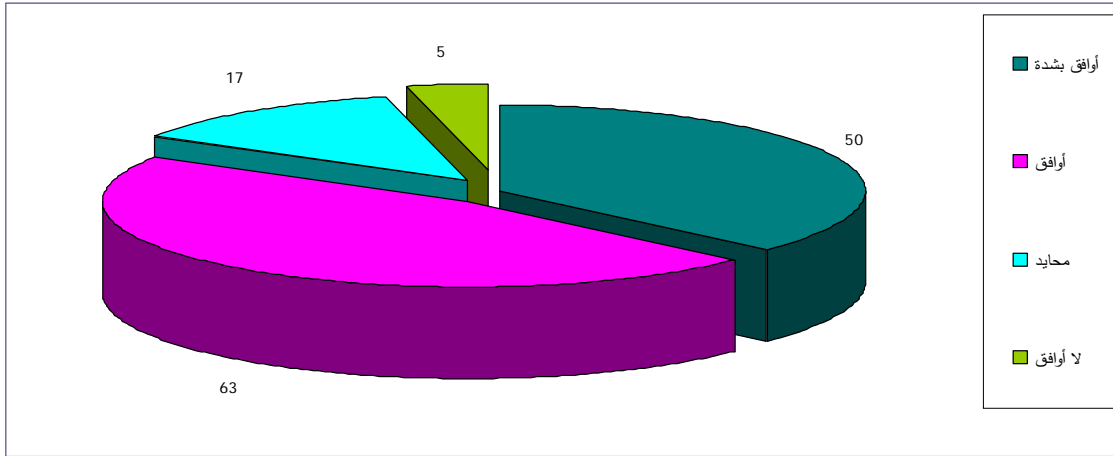
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
37%	50	أوافق بشدة
46.7%	63	أوافق
12.6%	17	محايد
3.7%	5	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م.

رسم بياني رقم (8/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م.

ينتضح للباحث من الجدول رقم (17/2/4) والرسم البياني رقم (8/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق فرض الاستمرارية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (50) فرداً بنسبة (37%)، والموافقون بلغ عددهم (63) فرداً بنسبة (46.7%)، والمحايدون بلغ عددهم (17) فرداً بنسبة (12.6%)، غير الموافقين بلغ عددهم (5) أفراد بنسبة (3.7%).

العبرة الثالثة: تطبيق فرض وحدة القياس النقدي يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (18/2/4) والرسم البياني رقم (9/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة:

جدول رقم (18/2/4)

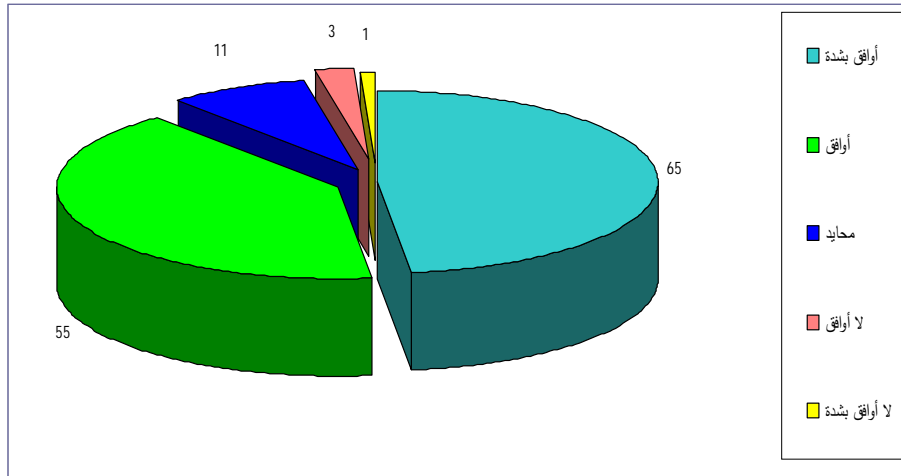
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
48.1%	65	أوافق بشدة
40.8%	55	أوافق
8.1%	11	محايد
2.3%	3	لا أوافق
0.7%	1	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (9/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (18/5/4) والرسم البياني رقم (9/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق فرض وحدة القياس النقدي يساعد في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (65) فرداً بنسبة (48.1%)، والموافقون بلغ عددهم (55) فرداً بنسبة (40.8%)، والمحايدون بلغ عددهم (11) فرداً بنسبة (8.1%)، وغير الموافقون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (2.3%)، وغير الموافقون بشدة بلغ عددهم (1) فرداً واحداً بنسبة (0.7%).

العبرة الرابعة: تطبيق فرض الدورية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (19/2/4) والرسم البياني رقم (10/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة:

جدول رقم (19/2/4)

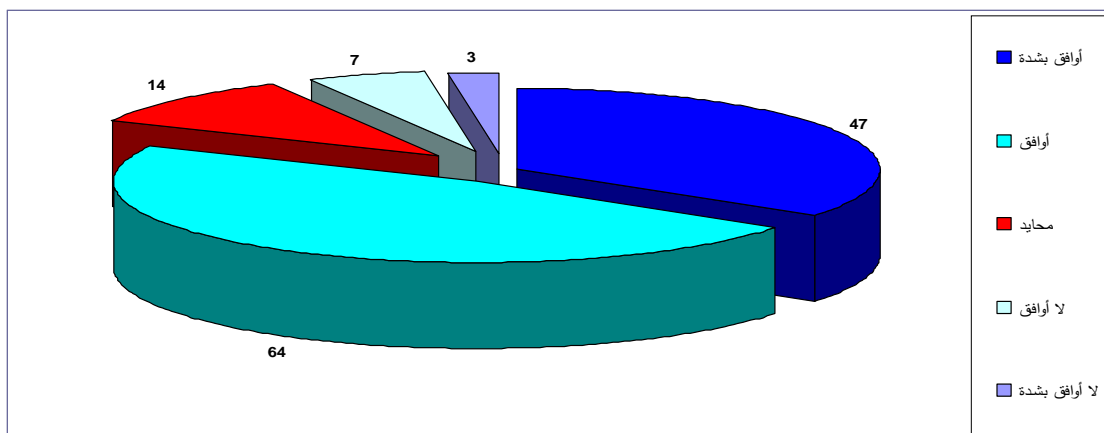
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
%34.8	47	أوافق بشدة
%47.4	64	أوافق
%10.4	14	محايد
%5.2	7	لا أوافق
%2.2	3	لا أوافق بشدة
%100	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م.

رسم بياني رقم (10/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (19/2/4) والرسم البياني رقم (10/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق فرض الدورية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (47) فرداً بنسبة (%34.8)، والموافقون بلغ عددهم (64) فرداً بنسبة (%47.4)، والمحايدون بلغ عددهم (14) فرداً بنسبة (%10.4)، وغير الموافقون بلغ عددهم (7) أفراد بنسبة (%5.2)، وغير الموافقون بشدة بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (%2.2).

العبرة الخامسة: تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية. يوضح الجدول رقم (20/2/4) والرسم البياني رقم (11/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة:

جدول رقم (20/2/4)

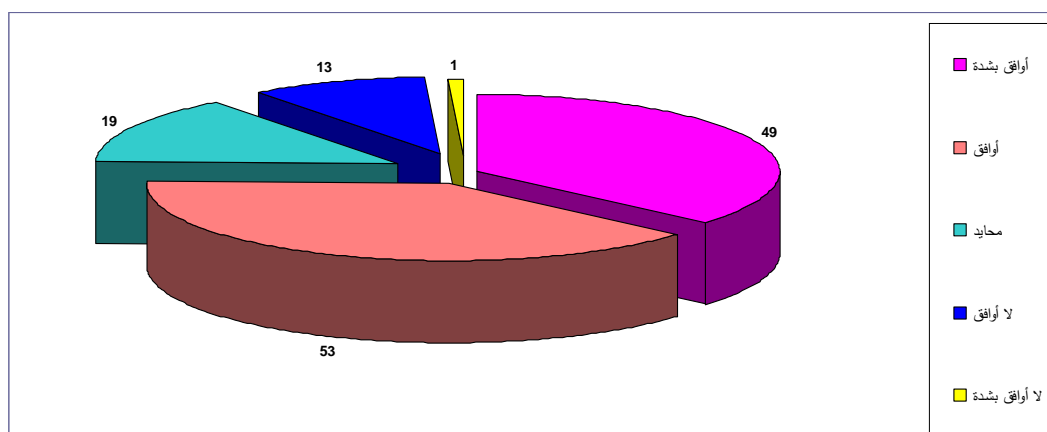
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
36.3%	49	أوافق بشدة
39.3%	53	أوافق
14.1%	19	محايد
9.6%	13	لا أوافق
0.7%	1	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (11/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (20/2/4) والرسم البياني رقم (11/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (49) فرداً بنسبة (36.3%)، والموافقون بلغ عددهم (53) فرداً بنسبة (39.3%)، والمحايدون بلغ عددهم (19) فرداً بنسبة (14.1%)، وغير الموافقين بلغ عددهم (13) فرداً بنسبة (9.6%)، وغير موافقين بشدة بلغ عددهم (1) فرداً بنسبة (0.7%).

العبارة السادسة: تطبيق مبدأ تحقق الإيرادات يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (21/2/4) والرسم البياني رقم (12/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة:

جدول رقم (21/2/4)

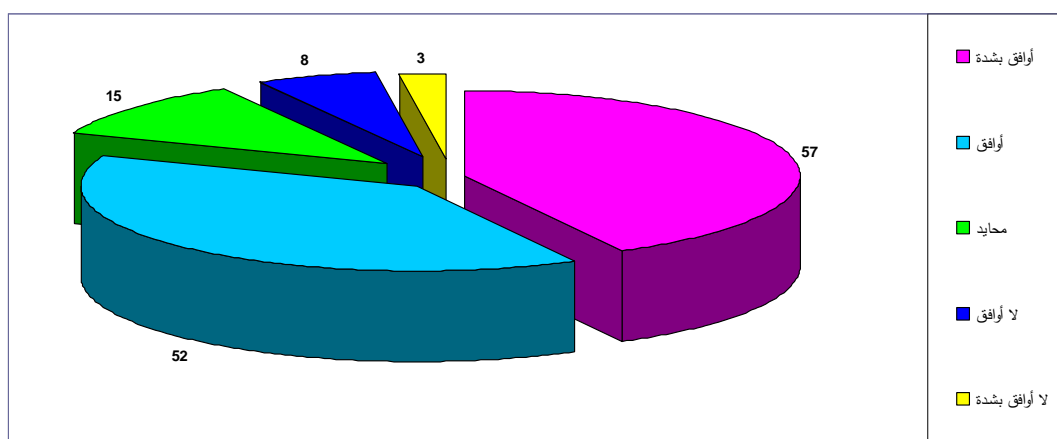
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
42.3%	57	أوافق بشدة
38.5%	52	أوافق
11.1%	15	محايد
5.9%	8	لا أوافق
2.2%	3	لا أوافق بشدة
100%	191	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (12/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (21/2/4) والرسم البياني رقم (12/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق مبدأ تحقق الإيرادات يساعد في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (57) فرداً بنسبة (42.3%)، والموافقون بلغ عددهم (52) فرداً بنسبة (38.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (15) فرداً بنسبة (11.1%)، وغير الموافقين بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (5.9%)، وغير موافقين بشدة بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (2.2%).

العبرة السابعة: تطبيق مبدأ المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

يوضح الجدول رقم (22/2/4) والرسم البياني رقم (13/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبرة السابعة:

جدول رقم (22/2/4)

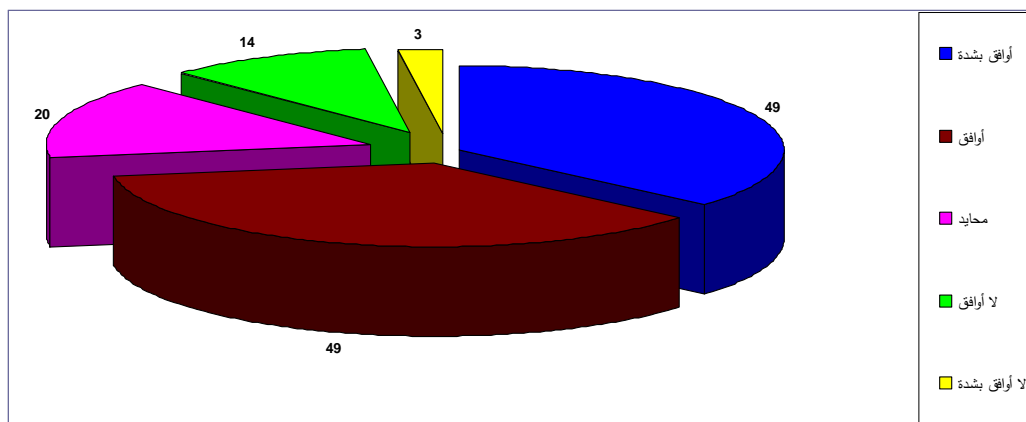
التكرارات والنسب المئوية للعبرة السابعة

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
%36.3	49	أوافق بشدة
%36.3	49	أوافق
%14.8	20	محايد
%10.4	14	لا أوافق
%2.2	3	لا أوافق بشدة
%100	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (13/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبرة السابعة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (22/2/4) والرسم البياني رقم (13/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين

بشدة على أن تطبيق مبدأ المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (49) فرداً بنسبة

(36.3%)، والموافقون بلغ عددهم (49) فرداً بنسبة (36.3%)، والمحايدون بلغ عددهم (20) فرداً بنسبة

(14.8%)، وغير الموافقين بلغ عددهم (14) فرداً بنسبة (10.4%)، وغير موافقين بشدة بلغ عددهم (3)

أفراد بنسبة (2.2%).

العبرة الثامنة: تطبيق مبدأ الأهمية النسبية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (23/2/4) والرسم البياني رقم (14/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة:

جدول رقم (23/2/4)

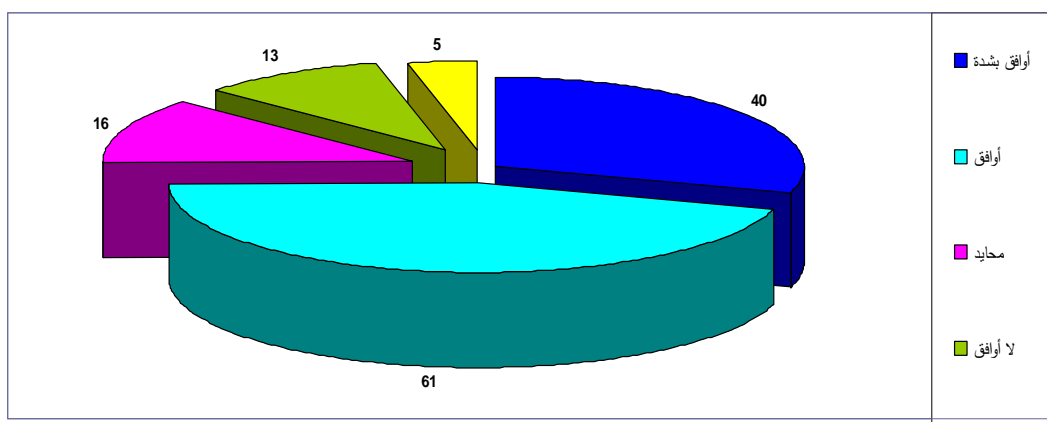
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
29.6%	40	أوافق بشدة
45.2%	61	أوافق
11.9%	16	محايد
9.5%	13	لا أوافق
3.7%	5	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (14/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (23/2/4) والرسم البياني رقم (14/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق مبدأ الأهمية النسبية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (40) فرداً بنسبة (29.6%)، والموافقون بلغ عددهم (61) فرداً بنسبة (45.2%)، والمحايدون بلغ عددهم (16) فرداً بنسبة (11.9%)، وغير الموافقين بلغ عددهم (13) فرداً بنسبة (9.6%)، وغير موافقين بشدة بلغ عددهم (5) أفراد بنسبة (3.7%).

العبارة التاسعة: تطبيق مبدأ الإفصاح التام يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (24/2/4) والرسم البياني رقم (15/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة:

جدول رقم (24/2/4)

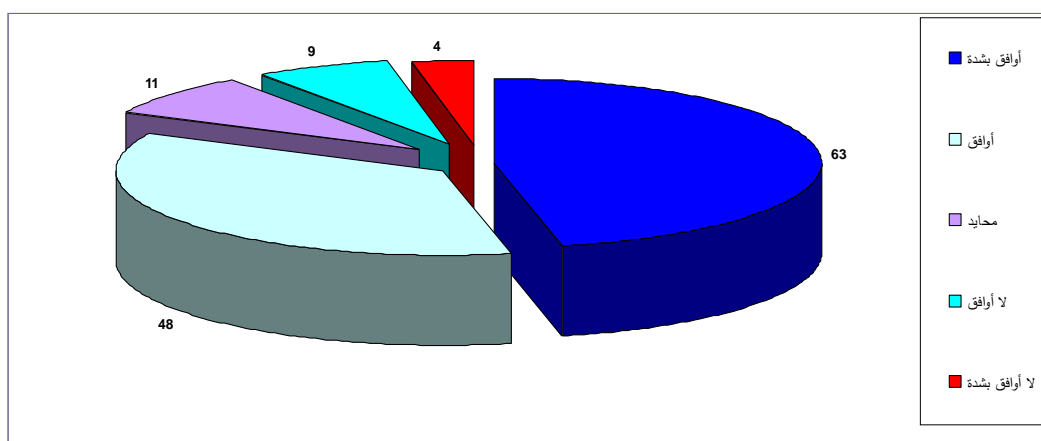
التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
%46.6	63	أوافق بشدة
%35.6	48	أوافق
%8.1	11	محايد
%6.7	9	لا أوافق
%3	4	لا أوافق بشدة
%100	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (15/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (24/2/4) والرسم البياني رقم (15/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق مبدأ الإفصاح التام يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (63) فرداً بنسبة (46.6%)، والموافقون بلغ عددهم (48) فرداً بنسبة (35.6%)، والمحايدون بلغ عددهم (11) فرداً بنسبة (8.1%)، وغير الموافقين بلغ عددهم (9) أفراد بنسبة (6.7%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (3%).

العبارة العاشرة: تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (25/2/4) والرسم البياني رقم (16/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة العاشرة:

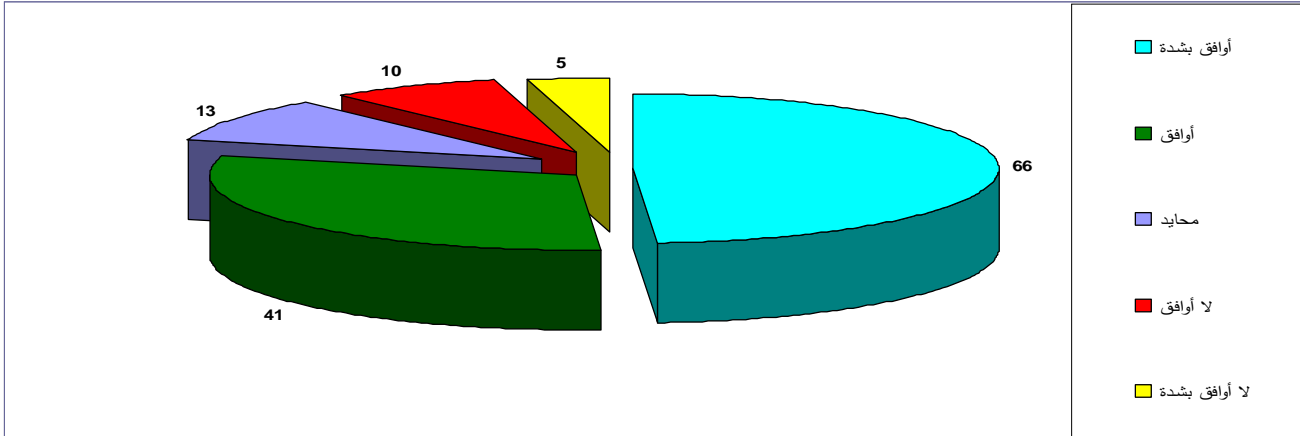
جدول رقم (25/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة العاشرة

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
%48.9	66	أوافق بشدة
%30.4	41	أوافق
%9.6	13	محايد
%7.4	10	لا أوافق
%3.7	5	لا أوافق بشدة
%100	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (16/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة العاشرة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (25/2/4) والرسم البياني رقم (16/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (66) فرداً بنسبة (48.9%)، والموافقون بلغ عددهم (41) فرداً بنسبة (30.4%)، والمحايدون بلغ عددهم (13) فرداً بنسبة (9.6%)، وغير الموافقون بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (7.4%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (5) أفراد بنسبة (3.7%).

الفرضية الثانية: " تطبيق المفاهيم المحاسبية يؤثر في تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية ".
 العبارة الحادية عشر: تطبيق مفهوم القياس المحاسبي يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
 يوضح الجدول رقم (26/2/4) والرسم البياني رقم (17/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الحادية عشر:
 عشر:

جدول رقم (26/2/4)

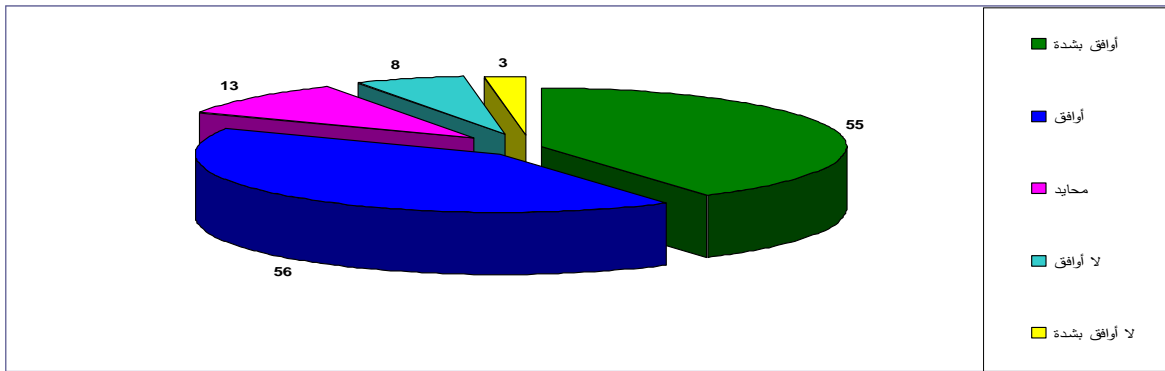
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الحادية عشر

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
%40.8	55	أوافق بشدة
%41.5	56	أوافق
%9.6	13	محايد
%5.9	8	لا أوافق
%2.2	3	لا أوافق بشدة
%100	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (17/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الحادية عشر



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (26/2/4) والرسم البياني رقم (17/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تطبيق مفهوم القياس المحاسبي يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (55) فرداً بنسبة (%40.8)، والموافقون بلغ عددهم (56) فرداً بنسبة (%41.5)، والمحايدون بلغ عددهم (13) فرداً بنسبة (%9.6)، وغير الموافقون بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (%5.9)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (%2.2).

العبرة الثانية عشر: تطبيق مفهوم الدقة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (27/2/4) والرسم البياني رقم (18/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية عشر:

جدول رقم (27/2/4)

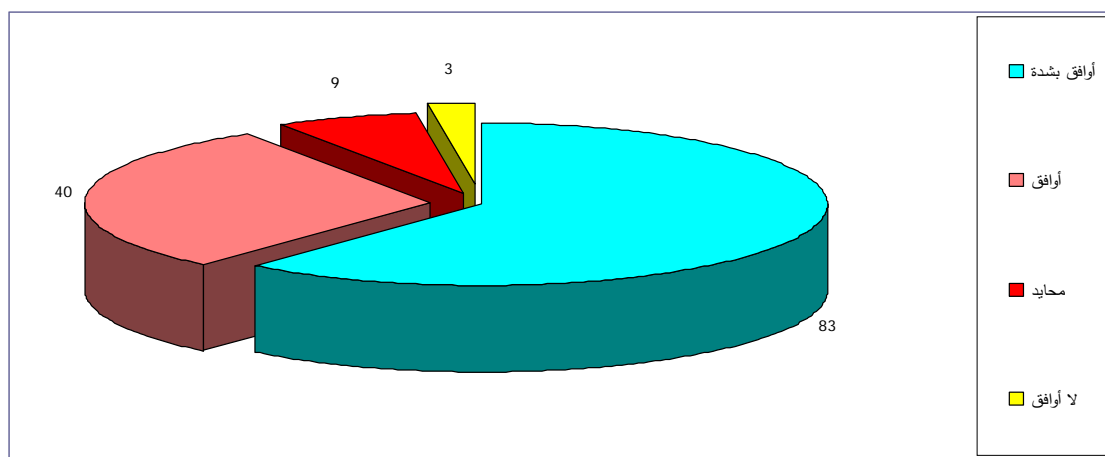
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية عشر

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
%61.5	83	أوافق بشدة
%29.6	40	أوافق
%6.7	9	محايد
%2.2	3	لا أوافق
-	-	لا أوافق بشدة
%100	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (18/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية عشر



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (27/2/4) والرسم البياني رقم (18/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تطبيق مفهوم الدقة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (83) فرداً بنسبة (%61.5)، والموافقون بلغ عددهم (40) فرداً بنسبة (%29.6)، والمحايدون بلغ عددهم (9) أفراد بنسبة (%6.7)، وغير الموافقون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (%2.2).

العبارة الثالثة عشر: تطبيق مفهوم الموضوعية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (28/2/4) والرسم البياني رقم (19/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة عشر:

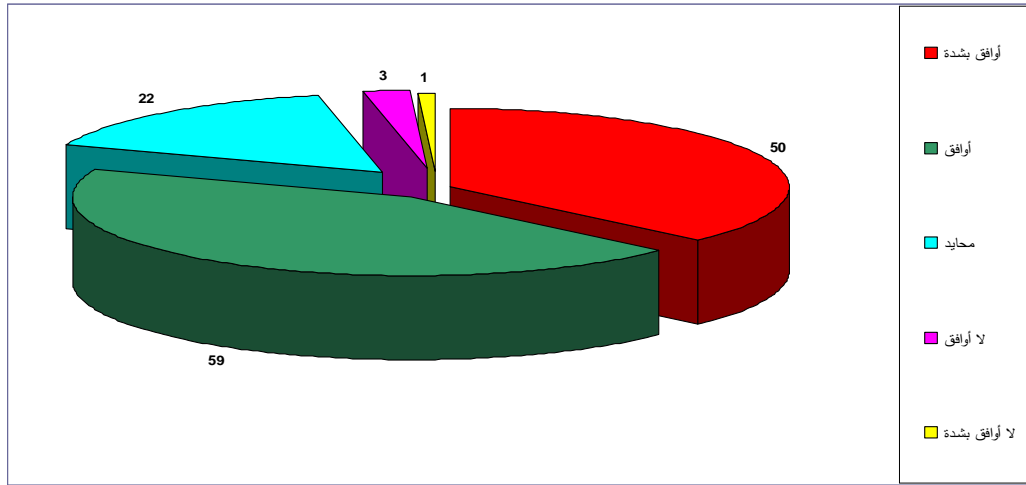
جدول رقم (28/2/4)
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة عشر

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
37%	50	أوافق بشدة
43.8%	59	أوافق
16.3%	22	محايد
2.2%	3	لا أوافق
0.7%	1	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (19/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة عشر



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

ينضح للباحث من الجدول رقم (28/2/4) والرسم البياني رقم (19/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تطبيق مفهوم الموضوعية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (50) فرداً بنسبة (37%)، والموافقون بلغ عددهم (59) فرداً بنسبة (43.7%)، والمحايدون بلغ عددهم (22) فرداً بنسبة (16.3%)، وغير الموافقون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (2.2%)، وغير الموافقون بشدة بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.7%).

العبرة الرابعة عشر: تطبيق مفهوم الوقتية (التوقيت المناسب) يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية. يوضح الجدول رقم (29/2/4) والرسم البياني رقم (20/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبرة الرابعة عشر:

جدول رقم (29/2/4)

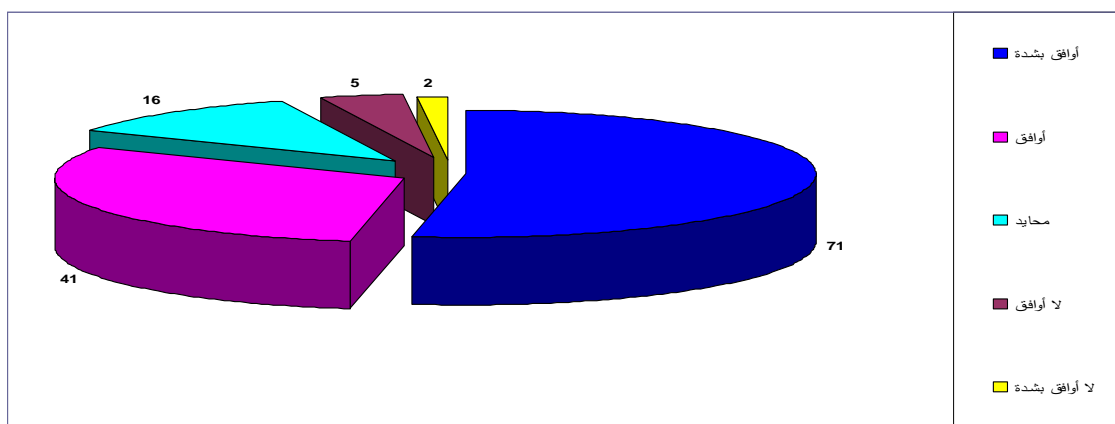
التكرارات والنسب المئوية للعبرة الرابعة عشر

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
52.5%	71	أوافق بشدة
30.4%	41	أوافق
11.9%	16	محايد
3.7%	5	لا أوافق
1.5%	2	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (20/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبرة الرابعة عشر



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (29/2/4) والرسم البياني رقم (20/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقة بشدة على أن تطبيق مفهوم الوقتية (التوقيت المناسب) يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (71) فرداً بنسبة (52.5%)، والموافقون بلغ عددهم (41) فرداً بنسبة (30.4%)، والمحايدون بلغ عددهم (16) فرداً بنسبة (11.9%)، غير الموافقون بلغ عددهم (5) أفراد بنسبة (3.7%)، وغير الموافقون بشدة بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%).

العبارة الخامسة عشر: تطبيق مفهوم الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية. يوضح الجدول رقم (30/2/4) والرسم البياني رقم (21/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة عشر:

جدول رقم (30/2/4)

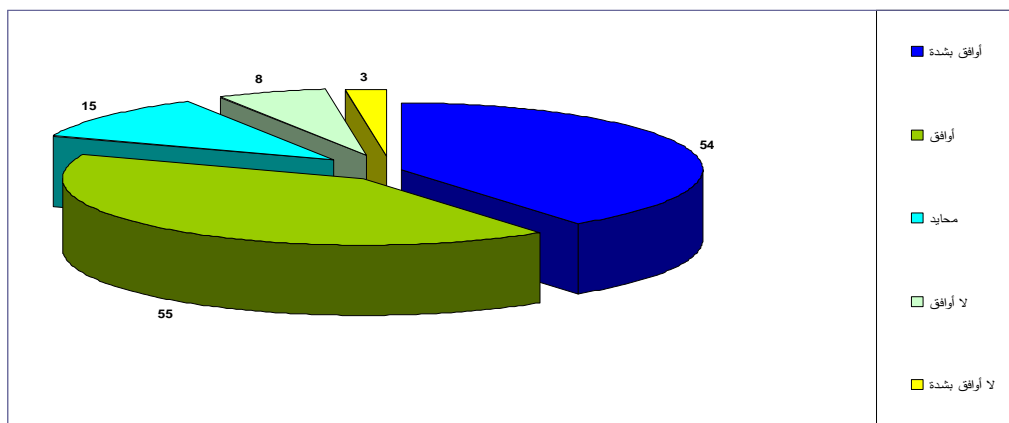
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة عشر

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
%40	54	أوافق بشدة
%40.8	55	أوافق
%11.1	15	محايد
%5.9	8	لا أوافق
%2.2	3	لا أوافق بشدة
%100	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (21/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة عشر



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (30/2/4) والرسم البياني رقم (21/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق مفهوم الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (54) فرداً بنسبة (40%)، والموافقون بلغ عددهم (55) فرداً بنسبة (40.8%)، والمحايدون بلغ عددهم (15) فرداً بنسبة (11.1%)، غير الموافقين بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (5.9%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (2.2%).

العبارة السادسة عشر: تطبيق مفهوم الثبات يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (31/2/4) والرسم البياني رقم (22/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة عشر:

جدول رقم (31/2/4)

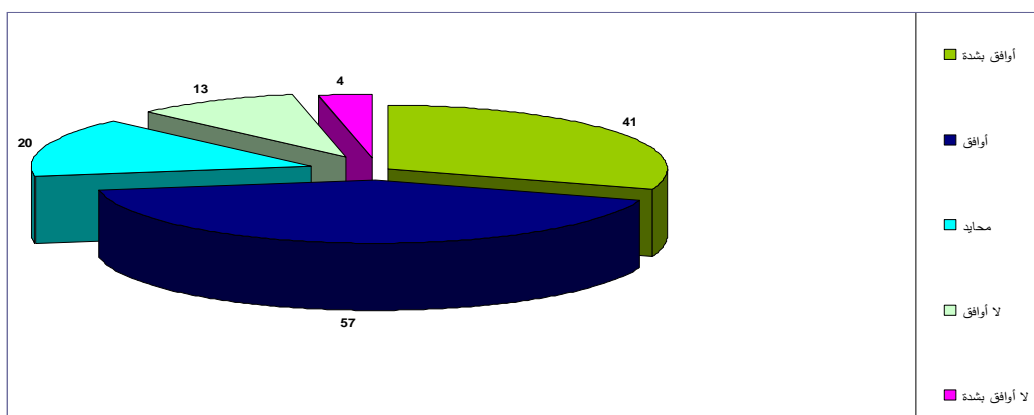
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة عشر

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
%30.4	41	أوافق بشدة
%42.2	57	أوافق
%14.8	20	محايد
%9.6	13	لا أوافق
%3	4	لا أوافق بشدة
%100	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (22/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة عشر



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (31/2/4) والرسم البياني رقم (22/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق مفهوم الثبات يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (41) فرداً بنسبة (%30.4)، والموافقون بلغ عددهم (57) فرداً بنسبة (%42.2)، والمحايدون بلغ عددهم (20) فرداً بنسبة (%14.8)، غير الموافقين بلغ عددهم (13) فرداً بنسبة (%9.6)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (%3).

العبارة السابعة عشر: تطبيق مفهوم المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (32/2/4) والرسم البياني رقم (23/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة عشر:

جدول رقم (32/2/4)

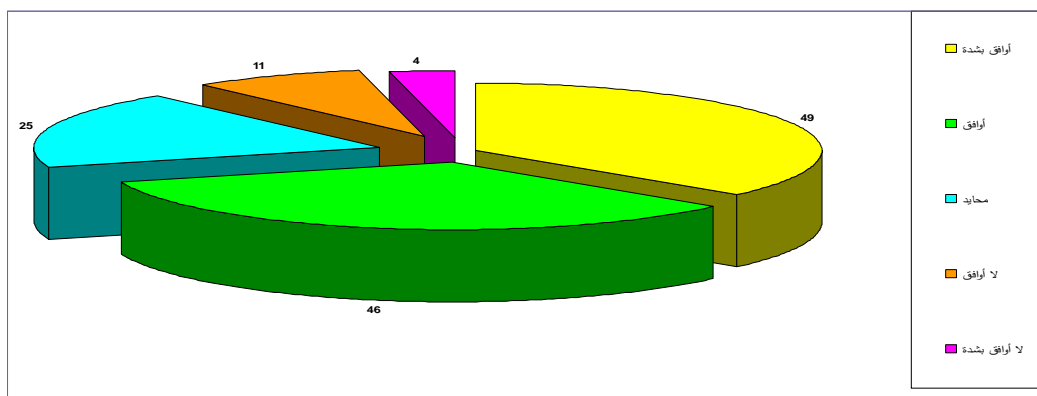
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة عشر

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
36.3%	49	أوافق بشدة
34.1%	46	أوافق
18.5%	25	محايد
8.1%	11	لا أوافق
3%	4	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (23/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة عشر



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (32/2/4) والرسم البياني رقم (23/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تطبيق مفهوم المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (49) فرداً بنسبة (36.3%)، والموافقون بلغ عددهم (46) فرداً بنسبة (34.1%)، والمحايدون بلغ عددهم (25) فرداً بنسبة (18.5%)، غير الموافقين بلغ عددهم (11) فرداً بنسبة (8.1%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (3%).

الفرضية الثالثة: " تطبيق خصائص الاعتراف بالبند الواردة ب المعيار (I.A.S. 41) في القوائم المالية يؤثر على محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية".

العبارة الثامنة عشر: تطبيق القابلية للفهم يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

يوضح الجدول رقم (33/2/4) والرسم البياني رقم (24/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة عشر:

جدول رقم (33/2/4)

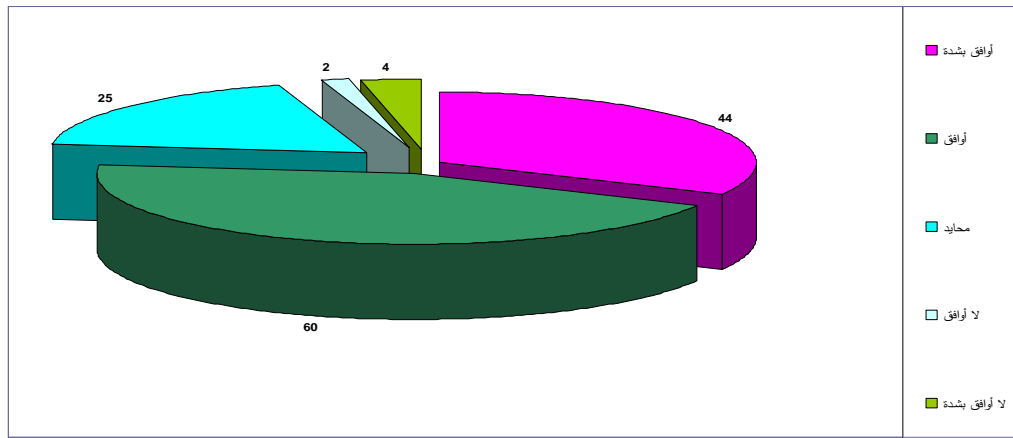
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة عشر

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
32.6%	44	أوافق بشدة
44.4%	60	أوافق
18.5%	25	محايد
1.5%	2	لا أوافق
3%	4	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (24/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة عشر



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (33/2/4) والشكل رقم (24/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تطبيق القابلية للفهم يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (44) فرداً بنسبة (32.6%)، والموافقون بلغ عددهم (60) فرداً بنسبة (44.4%)، والمحايدون بلغ عددهم (25) فرداً بنسبة (18.5%)، غير الموافقين بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (3%).

العبارة التاسعة عشر: تطبيق الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (34/2/4) والرسم البياني رقم (25/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة عشر:

جدول رقم (34/2/4)

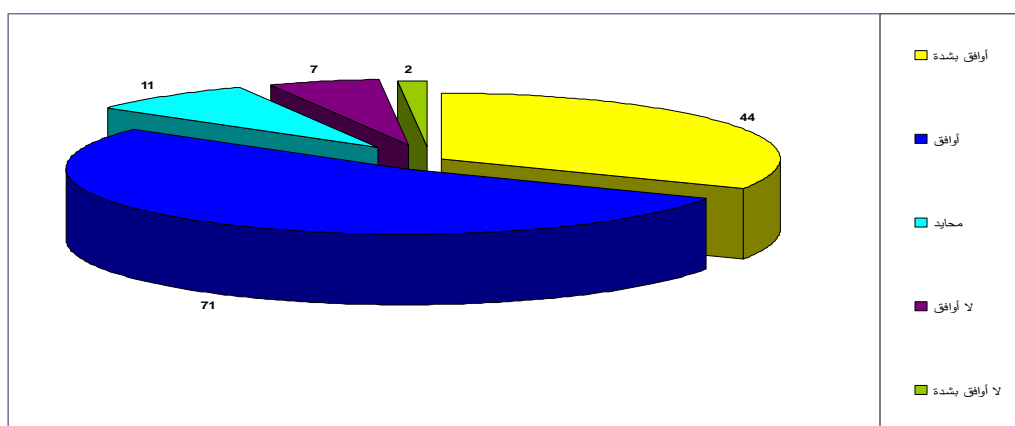
التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة عشر

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
32.6%	44	أوافق بشدة
52.6%	71	أوافق
8.1%	11	محايد
5.2%	7	لا أوافق
1.5%	2	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (25/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة عشر



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (34/2/4) والرسم البياني رقم (25/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (44) فرداً بنسبة (32.6%)، والموافقون بلغ عددهم (71) فرداً بنسبة (52.6%)، والمحايدون بلغ عددهم (11) فرداً بنسبة (8.1%)، غير الموافقين بلغ عددهم (7) أفراد بنسبة (5.2%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%).

العبارة العشرون: تطبيق دورية التقارير يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

يوضح الجدول رقم (35/2/4) والرسم البياني رقم (26/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة العشرون:

جدول رقم (35/2/4)

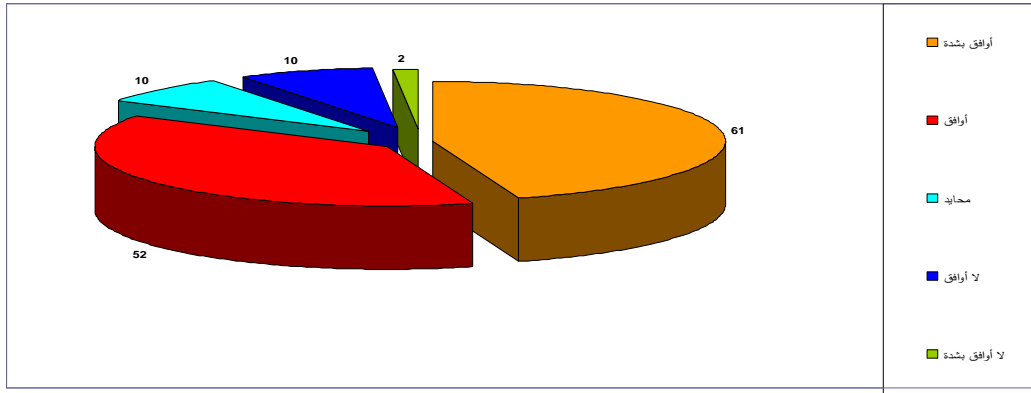
التكرارات والنسب المئوية للعبارة العشرون

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
45.2%	61	أوافق بشدة
38.5%	52	أوافق
7.4%	10	محايد
7.4%	10	لا أوافق
1.5%	2	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (26/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة العشرون



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (35/2/4) والرسم البياني رقم (26/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق دورية التقارير يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (61) فرداً بنسبة (45.2%)، والموافقون بلغ عددهم (52) فرداً بنسبة (38.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (7.4%)، غير الموافقين بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (7.4%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%).

العبرة الواحدة والعشرون: تطبيق القدر على التنبؤ (ظروف عدم التأكد المحيطة بالأصول البيولوجية) تؤثر على محاسبة التكاليف الزراعية. يوضح الجدول رقم (36/2/4) والرسم البياني رقم (27/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبرة الواحدة والعشرون:

جدول رقم (36/2/4)

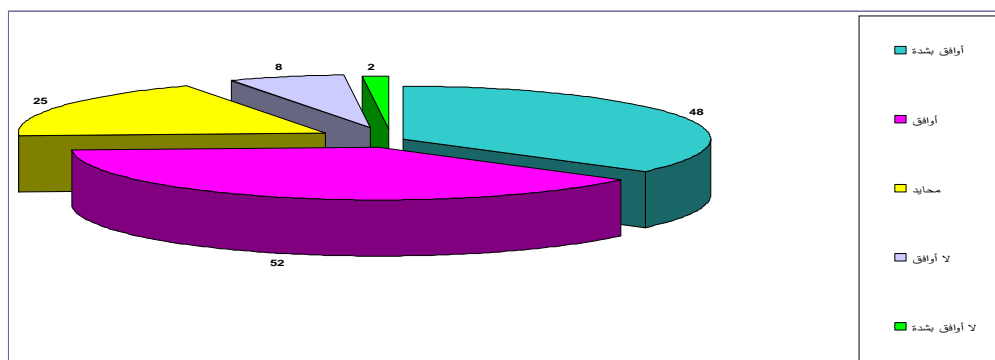
التكرارات والنسب المئوية للعبرة الواحدة والعشرون

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
35.6%	48	أوافق بشدة
38.5%	52	أوافق
18.5%	25	محايد
5.9%	8	لا أوافق
1.5%	2	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (27/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبرة الواحدة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (36/2/4) والرسم البياني رقم (27/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق القدر على التنبؤ (ظروف عدم التأكد المحيطة بالأصول البيولوجية) تؤثر على محاسبة التكاليف الزراعية بلغ عددهم (48) فرداً بنسبة (35.6%)، والموافقين بلغ عددهم (52) فرداً بنسبة (38.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (25) فرداً بنسبة (18.5%)، غير الموافقين بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (5.9%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%).

العبرة الثانية والعشرون: تطبيق القابلية للمقارنة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (37/2/4) والرسم البياني رقم (28/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والعشرون:

جدول رقم (37/2/4)

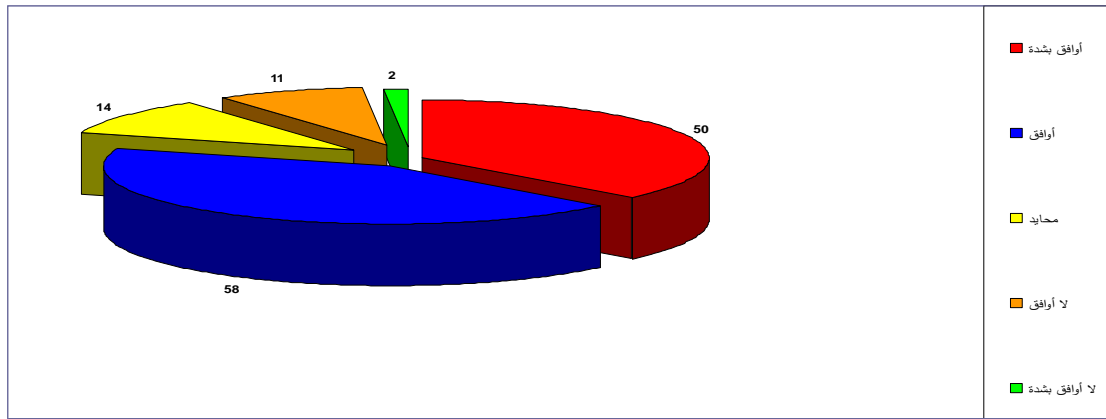
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والعشرون

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
37%	50	أوافق بشدة
43%	58	أوافق
10.4%	14	محايد
8.1%	11	لا أوافق
1.5%	4	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (28/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والعشرون



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (37/2/4) والرسم البياني رقم (28/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق القابلية للمقارنة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (50) فرداً بنسبة (37%)، والموافقون بلغ عددهم (58) فرداً بنسبة (43%)، والمحايدون بلغ عددهم (14) فرداً بنسبة (10.4%)، غير الموافقين بلغ عددهم (11) فرداً بنسبة (8.1%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%).

العبرة الثالثة والعشرون: تطبيق الثبات في الخصائص النوعية مثل (الملائمة والموثوقية) تساهم في تحديد التكاليف الزراعية.

يوضح الجدول رقم (38/2/4) والرسم البياني رقم (29/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والعشرون:

جدول رقم (38/2/4)

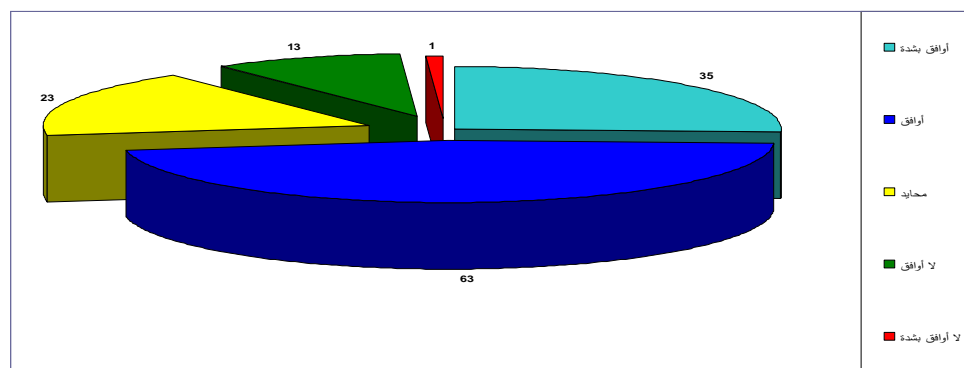
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والعشرون

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
%26	35	أوافق بشدة
%46.7	63	أوافق
%17	23	محايد
%9.6	13	لا أوافق
%7	1	لا أوافق بشدة
%100	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (29/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (38/2/4) والرسم البياني رقم (29/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق الثبات في الخصائص النوعية مثل (الملائمة والموثوقية) تساهم في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (35) فرداً بنسبة (26%)، والموافقون بلغ عددهم (63) فرداً بنسبة (46.7%)، والمحايدون بلغ عددهم (23) فرداً بنسبة (17%)، غير الموافقين بلغ عددهم (13) فرداً بنسبة (9.6%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم فرداً واحداً بنسبة (7%).

العبرة الرابعة والعشرون: تطبيق القيمة التنبؤية للمعلومات تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
يوضح الجدول رقم (39/2/4) والرسم البياني رقم (30/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبرة الرابعة
والعشرون:

جدول رقم (39/2/4)

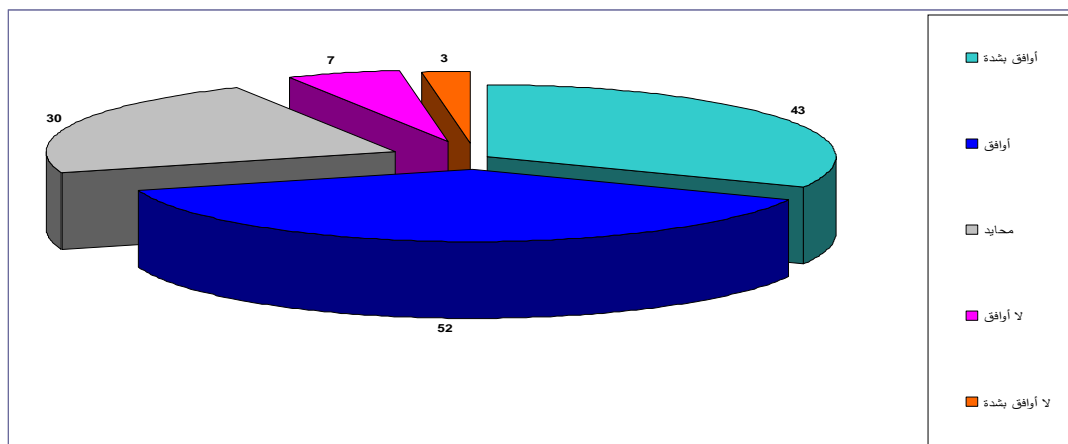
التكرارات والنسب المئوية للعبرة الرابعة والعشرون

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
31.9%	43	أوافق بشدة
38.5%	52	أوافق
22.2%	30	محايد
5.2%	7	لا أوافق
2.2%	3	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (30/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبرة الرابعة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (39/2/4) والرسم البياني رقم (30/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة على أن تطبيق القيمة التنبؤية للمعلومات تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (43) فرداً بنسبة (31.9%)، والموافقون بلغ عددهم (52) فرداً بنسبة (38.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (30) فرداً بنسبة (22.2%)، غير الموافقين بلغ عددهم (7) أفراد بنسبة (5.2%)، وغير الموافقين بشدة بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (2.2%).

العبرة الخامسة والعشرون: تطبيق الموثوقية في القوائم المالية (تتعلق بالحياد والصدق في التعبير) تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

يوضح الجدول رقم (40/2/4) والرسم البياني رقم (31/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والعشرون:

جدول رقم (40/2/4)

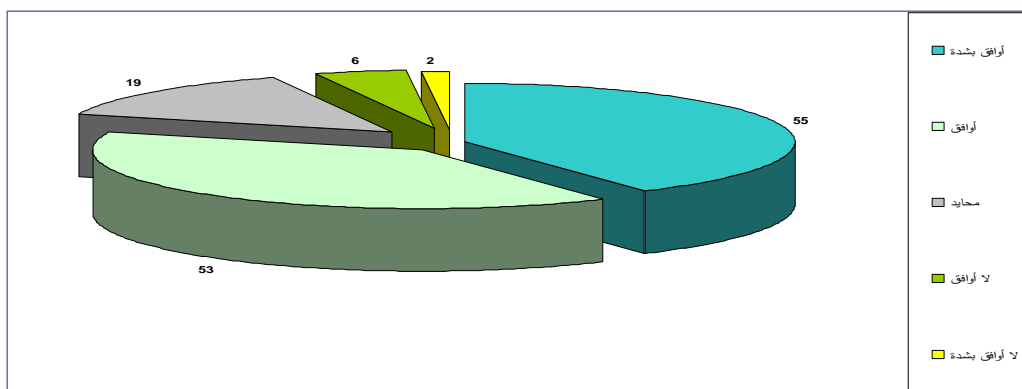
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والعشرون

النسبة	التكرار	درجة الموافقة
40.7%	55	أوافق بشدة
39.3%	53	أوافق
14.1%	19	محايد
4.4%	6	لا أوافق
1.5%	2	لا أوافق بشدة
100%	135	الاجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (31/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (40/2/4) والشكل رقم (31/2/4) أن أفراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تطبيق الموثوقية في القوائم المالية (تتعلق بالحياد والصدق في التعبير) تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية بلغ عددهم (55) فرداً بنسبة (40.7%)، والموافقون بلغ عددهم (53) فرداً بنسبة (39.3%)، والمحايدون بلغ عددهم (19) فرداً بنسبة (14.1%)، غير الموافقين بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (4.4%)، وغير الموافقون بشدة بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1.5%).

3/4- المبحث الثالث

اختبار فرضيات الدراسة

1/3/4 اختبار فرضيات الدراسة

أولاً: إختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على: "تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية يؤثر في تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية".

يستخدم الباحث المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات. يوضح الجدول رقم (41/3/4) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الأولى:

جدول رقم (41/3/4)

نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الأولى

الوسيط		المنوال		العبارة
التفسير	القيمة	التفسير	القيمة	
موافق	4	موافق	4	1. تطبيق فرض الوحدة المحاسبية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	2. تطبيق فرض الاستمرارية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق بشدة	5	3. تطبيق فرض وحدة القياس النقدي يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	4. تطبيق فرض الدورية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	5. تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق بشدة	5	6. تطبيق مبدأ تحقق الإيرادات يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	7. تطبيق مبدأ المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	8. تطبيق مبدأ الأهمية النسبية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق بشدة	5	9. تطبيق مبدأ الإفصاح التام يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق بشدة	5	10. تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (41/3/4) مايلي:

1. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق فرض الوحدة المحاسبية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
2. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق فرض الاستمرارية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
3. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5) و(4) على التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق فرض وحدة القياس النقدي يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
4. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق فرض الدورية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
5. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة ، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
6. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5) و(4) على التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مبدأ تحقق الإيرادات يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
7. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مبدأ المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
8. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مبدأ الأهمية النسبية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
9. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5) و(4) على التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مبدأ الإفصاح التام يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

10. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5) و(4) على التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية. لكن نتائج تحليل المنوال والوسيط لا تعني أن جميع إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الأولى موافق وموافق بشدة، حيث توجد إجابات محايدة وغير موافقة وغير موافقة بشدة، لذلك يتم استخدام إختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق بين الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة. يوضح جدول رقم (42/3/4) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى:

جدول رقم (42/3/4)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى

مستوي الدلالة	درجة الحرية	القيمة المحسوبة	العبارة
.000	3	98.511	1. تطبيق فرض الوحدة المحاسبية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	3	65.978	2. تطبيق فرض الاستمرارية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	138.370	3. تطبيق فرض وحدة القياس النقدي يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	107.926	4. تطبيق فرض الدورية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	77.630	5. تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	96.519	6. تطبيق مبدأ تحقق الإيرادات يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	65.259	7. تطبيق مبدأ المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	78.741	8. تطبيق مبدأ الأهمية النسبية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	105.407	9. تطبيق مبدأ الإفصاح التام يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	99.481	10. تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (42/3/4) مايلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (98.511) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (11.34487) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق فرض الوحدة المحاسبية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (65.978) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (11.34487) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق فرض الاستمرارية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (138.370) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق فرض وحدة القياس النقدي يساعد في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (107.926) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.01)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق فرض الدورية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (77.630) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (96.519) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مبدأ تحقق الإيرادات يساعد في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (65.259) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مبدأ المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

8. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (78.741) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مبدأ الأهمية النسبية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

9. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (105.407) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مبدأ الإفصاح التام يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

10. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (99.481) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

يوضح الجدول رقم (43/3/4) والرسم البياني رقم (32/3/4) النتائج الإجمالية لعبارات الفرضية الأولى:

جدول رقم (43/3/4)

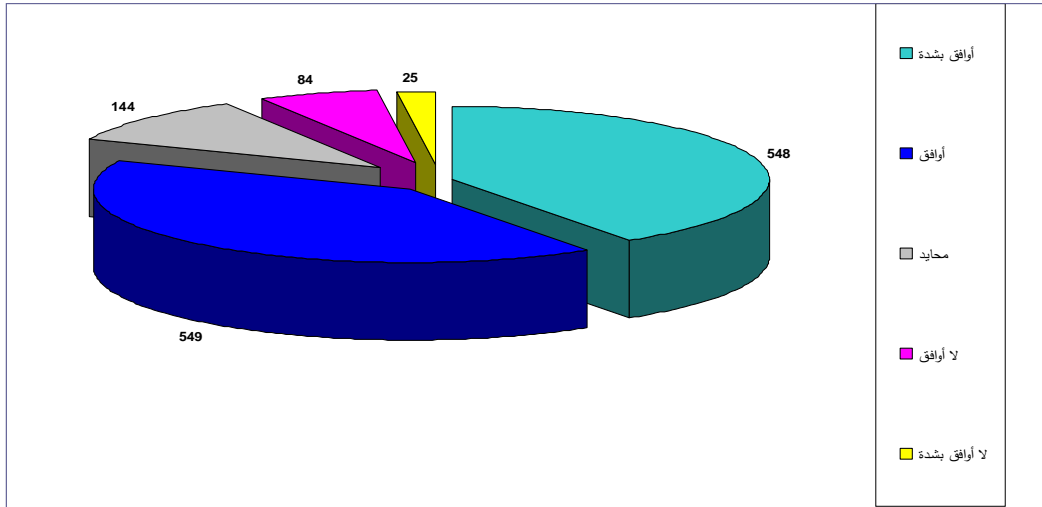
النتائج الإجمالية لعبارات الفرضية الأولى

درجة الموافقة	التكرار	النسبة	المنوال	الوسيط	قيمة مربع كاي	
					القيمة	مستوي الدلالة
أوافق بشدة	548	40.6%	4	4	933.822	.000
أوافق	549	40.7%	موافق	موافق		
محايد	144	10.7%				
لا أوافق	84	6.2%				
لا أوافق بشدة	25	1.8%				
الإجمالي	1350	100%				

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (32/3/4)

النتائج الإجمالية لعبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (43/3/4) والرسم البياني رقم (32/3/4) أن عينة الدراسة للفرضية الأولى تضمنت (548) إجابة موافق بشدة على إجمالي العبارات بنسبة (40.6%)، (549) إجابة موافق بنسبة (40.7%)، (144) إجابة محايد بنسبة (10.7%)، (84) إجابة غير موافق بنسبة (6.2%)، (25) إجابة غير موافق بشدة بنسبة (1.8%). بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق

بين اجابات أفراد عينة الدراسة الموافقون والمحايدون وغير الموافقون لاجمالي عبارات الفرضية الأولى (933.822) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (0.000). وبالبالغة (13.27670)، مما يبرهن وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.000). بين افراد عينة الدراسة، ولصالح الموافقون مما يدل على أن الفرضية التي تنص على أن تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية يؤثر في تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية. قد تحققت.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على: "تطبيق المفاهيم المحاسبية يؤثر في تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية".

يستخدم الباحث المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات. يوضح الجدول رقم (43/2/4) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الثانية:

جدول رقم (44/3/4)

نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الثانية

الوسيط		المنوال		العبارة
التفسير	القيمة	التفسير	القيمة	
موافق	4	موافق	4	1. تطبيق مفهوم القياس المحاسبي يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق بشدة	5	موافق بشدة	5	2. تطبيق مفهوم الدقة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	3. تطبيق مفهوم الموضوعية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق بشدة	5	موافق بشدة	5	4. تطبيق مفهوم الوقتية (التوقيت المناسب) يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	5. تطبيق مفهوم الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	6. تطبيق مفهوم الثبات يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق بشدة	5	7. تطبيق مفهوم المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (44/3/4) مايلي:

1. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيم تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مفهوم القياس المحاسبي يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
 2. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على أن تطبيق مفهوم الدقة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
 3. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مفهوم الموضوعية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
 4. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على أن تطبيق مفهوم الوقتية (التوقيت المناسب) يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
 5. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مفهوم الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
 6. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مفهوم الثبات يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
 7. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5) و(4) على التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق مفهوم المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
- لكن نتائج تحليل المنوال والوسيط لا تعني أن جميع إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الرابعة موافق وموافق بشدة، حيث توجد إجابات محايدة وغير موافقة وغير موافقة بشدة، لذلك يتم استخدام إختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق بين الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة.
- يوضح جدول رقم (44/2/4) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية:

جدول رقم (45/3/4)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية

مستوي الدلالة	درجة الحرية	القيمة المحسوبة	العبرة
.000	4	102.148	1. تطبيق مفهوم القياس المحاسبي يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	3	119.193	2. تطبيق مفهوم الدقة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	104.815	3. تطبيق مفهوم الموضوعية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	124.519	4. تطبيق مفهوم الوقتية (التوقيت المناسب) يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	96.074	5. تطبيق مفهوم الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	69.259	6. تطبيق مفهوم الثبات يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	60.519	7. تطبيق مفهوم المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (45/3/4) مايلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (102.148) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مفهوم القياس المحاسبي يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (167.874) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (11.34487) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مفهوم الدقة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (104.815) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مفهوم الموضوعية يساهم في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (124.519) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مفهوم الوقتية (التوقيت المناسب) يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (96.074) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مفهوم الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (69.259) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مفهوم الثبات يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (60.519) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق مفهوم المقابلة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

يوضح الجدول رقم (45/3/4) والرسم البياني رقم (33/3/4) النتائج الإجمالية لعبارات الفرضية الثانية:

جدول رقم (46/3/4)

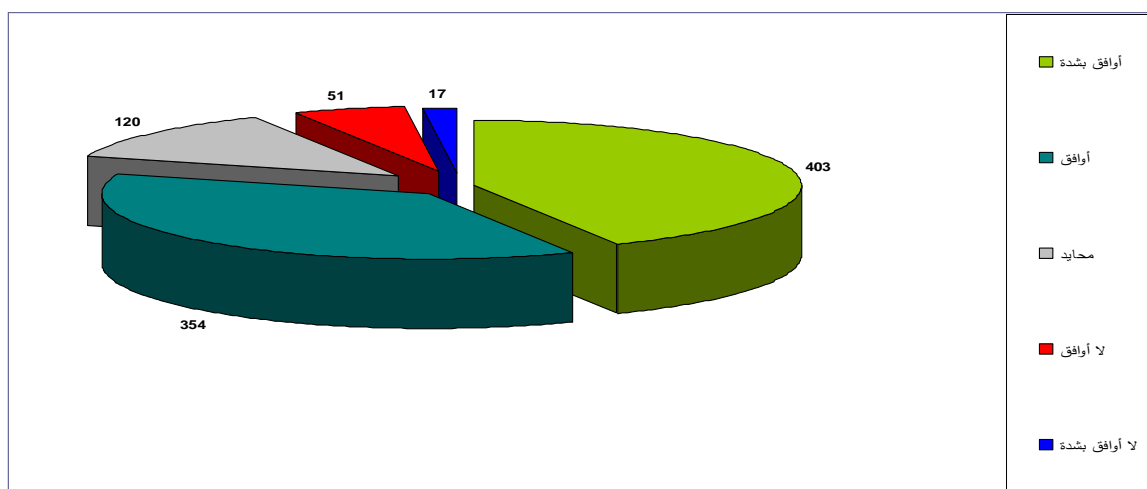
النتائج الإجمالية لعبارات الفرضية الثانية

قيمة مربع كاي		الوسيط	المنوال	النسبة	التكرار	درجة الموافقة
مستوي الدلالة	القيمة					
درجة الحرية 4 =	676.527	4 موافق	4 موافق	%42.6	403	موافق بشدة
				%37.5	354	موافق
				%12.7	120	محايد
				%5.4	51	غير موافق
				%1.8	17	غير موافق بشدة
				%100	945	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (33/3/4)

النتائج الإجمالية لعبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (45/3/4) والرسم البياني رقم (33/3/4) أن عينة الدراسة للفرضية الرابعة تضمنت (403) إجابة موافق بشدة على اجمالي العبارات بنسبة (42.6%)، و (354) إجابة موافق بنسبة (37.5%)، و (120) إجابة محايد بنسبة (12.7%) و (51) إجابة غير موافق بنسبة (5.4%) و (17) إجابة غير موافق بشدة بنسبة (1.8%). بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة الموافقون والمحايدون وغير الموافقون لاجمالي عبارات الفرضية الثانية (676.527) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (0.000) والبالغة (13.27670)، مما يبرهن وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.000) بين افراد عينة الدراسة لصالح الموافقون مما يدل على أن الفرضية التي تنص على أن **تطبيق المفاهيم المحاسبية يؤثر في تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية. قد تحققت.**

ثالثاً: إختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على: تطبيق خصائص الاعتراف بالبند الواردة ب المعيار (I.A.S. 41) في القوائم

المالية يؤثر على محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية.

يستخدم الباحث المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات. يوضح الجدول رقم (46/3/4) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الثالثة:

جدول رقم (47/3/4)

نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الثالثة

الوسيط		المنوال		
التفسير	القيمة	التفسير	القيمة	
موافق	4	موافق	4	1. تطبيق القابلية للفهم يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	2. تطبيق الملاءمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق بشدة	5	3. تطبيق دورية التقارير يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق بشدة	5	4. تطبيق القدر على التنبؤ (ظروف عدم التأكد المحيطة بالأصول البيولوجية) تؤثر على محاسبة التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	5. تطبيق القابلية للمقارنة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	6. تطبيق الثبات في الخصائص النوعية مثل (الملاءمة والموثوقية) تساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	7. تطبيق القيمة التنبؤية للمعلومات تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
موافق	4	موافق	4	8. تطبيق الموثوقية في القوائم المالية (تتعلق بالحياد والصدق في التعبير) تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (47/3/4) مايلي:

1. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق القابلية للفهم يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
2. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
3. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5) و(4) على التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق دورية التقارير يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
4. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5) و(4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق القدر على التنبؤ (ظروف عدم التأكد المحيطة بالأصول البيولوجية) تؤثر على محاسبة التكاليف الزراعية.
5. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق القابلية للمقارنة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
6. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق الثبات في الخصائص النوعية مثل (الملائمة والموثوقية) تساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
7. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق القيمة التنبؤية للمعلومات تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
8. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تطبيق الموثوقية في القوائم المالية (تتعلق بالحياد والصدق في التعبير) تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

لكن نتائج تحليل المنوال والوسيط لا تعني أن جميع إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الخامسة موافق وموافق بشدة ، حيث توجد إجابات محايدة وغير موافقة وغير موافقة بشدة، لذلك يتم استخدام إختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق بين الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة .

يوضح الجدول رقم (48/3/4) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة:

جدول رقم (48/3/4)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة

مستوي الدلالة	درجة الحرية	القيمة المحسوبة	العبرة
.000	4	93.926	1. تطبيق القابلية للفهم يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	129.852	2. تطبيق الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	110.519	3. تطبيق دورية التقارير يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	76.148	4. تطبيق القدر على التنبؤ (ظروف عدم التأكد المحيطة بالأصول البيولوجية) تؤثر على محاسبة التكاليف الزراعية.
.000	4	94.074	5. تطبيق القابلية للمقارنة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	83.259	6. تطبيق الثبات في الخصائص النوعية مثل (الملائمة والموثوقية) تساهم في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	69.111	7. تطبيق القيمة التنبؤية للمعلومات تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.
.000	4	95.926	8. تطبيق الموثوقية في القوائم المالية (تتعلق بالحياد والصدق في التعبير) تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية.

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (48/3/4) مايلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (93.926) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق القابلية للفهم يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (129.852) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق الملائمة يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (110.519) وهي أكبر من قيمة

مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق دورية التقارير يؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (76.148) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق القدر على التنبؤ (ظروف عدم التأكد المحيطة بالأصول البيولوجية) تؤثر على محاسبة التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (94.074) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق القابلية للمقارنة يساعد في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

6. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (83.259) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات

دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق الثبات في الخصائص النوعية مثل (الملائمة والموثوقية) تساهم في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

7. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (69.11) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق القيمة التنبؤية للمعلومات تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

8. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (95.926) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (13.27670) عند مستوي دلالة (0.000)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق الموثوقية في القوائم المالية (تتعلق بالحياد والصدق في التعبير) تؤثر في تحديد التكاليف الزراعية لصالح الإجابات الموافقة.

يوضح الجدول رقم (49/3/4) والرسم البياني رقم (34/3/4) النتائج الإجمالية لعبارات الفرضية الثالثة:

جدول رقم (49/3/4)

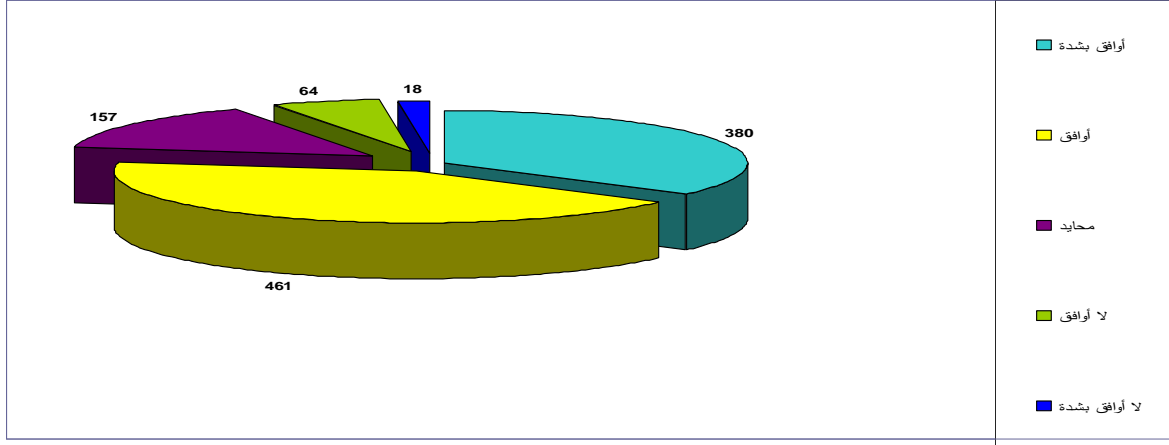
النتائج الإجمالية لعبارات الفرضية الثالثة

قيمة مربع كاي		الوسيط	المنوال	النسبة	التكرار	درجة الموافقة
مستوي الدلالة	القيمة					
.000 درجة الحرية 4 =	752.815	4 موافق	4 موافق	35.2%	380	موافق بشدة
				42.7%	461	موافق
				14.5%	157	محايد
				5.9%	64	غير موافق
				1.7%	18	غير موافق بشدة
				100%	1080	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (34/3/4)

النتائج الإجمالية لعبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (49/3/4) والرسم البياني رقم (34/3/4) إن عينة الدراسة للفرضية الثالثة تضمنت (380) إجابة موافق بشدة على إجمالي العبارات بنسبة (35.2%)، (461) إجابة موافق بنسبة (42.7%)، (157) إجابة محايد بنسبة (14.5%)، (64) إجابة غير موافق بنسبة (5.9%)، (18) إجابة غير موافق بشدة بنسبة (1.7%). بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدون وغير الموافقين لإجمالي عبارات الفرضية الثالثة (752.815) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (0.000) وبالبالغة (13.27670)، مما يبرهن وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.000) بين أفراد عينة الدراسة، ولصالح الموافقين مما يدل على أن الفرضية التي تنص على أن تطبيق خصائص الاعتراف بالبند الواردة ب المعيار (I.A.S. 41) في القوائم المالية يؤثر على محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية. قد تحققت.

يوضح الجدول رقم(50/3/4) والرسم البياني رقم(35/3/4) نتائج اختبار جميع فرضيات الدراسة الميدانية:

جدول رقم (50/3/4)

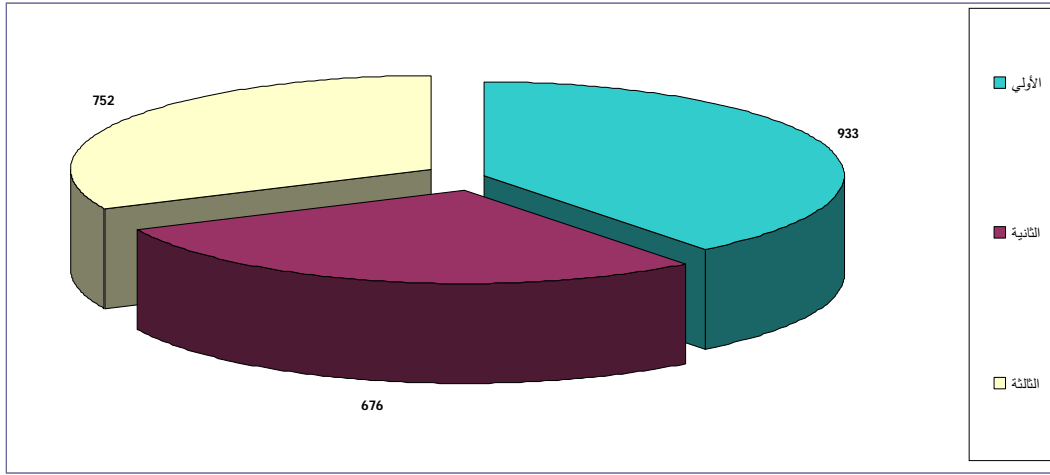
نتائج اختبار جميع فرضيات الدراسة الميدانية

الترتيب	درجة الحرية	مربع كأي		الوسيط	المنوال	نص الفرضية	رقم الفرضية
		مستوى الدلالة	القيمة				
الأولي	4	.000	933.822	4	4	تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية يؤثر في تحديد التكاليف الاصول البيولوجية الزراعية.	الأولى
الثالثة	4	.000	676.527	4	4	تطبيق المفاهيم المحاسبية يؤثر في تحديد تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية.	الثانية
الثانية	4	.000	752.815	4	4	تطبيق خصائص الاعتراف بالبند الواردة بالمعيار (I.A.S. 41) في القوائم المالية يؤثر على محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية.	الثالثة

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

رسم بياني رقم (35/3/4)

نتائج اختبار جميع فرضيات الدراسة الميدانية



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م

يتضح للباحث من الجدول رقم (50/3/4) والرسم البياني رقم (35/3/4) تعتبر الفرضية الأولى الأولى في ترتيب فرضيات الدراسة الميدانية لان قيمة مربع كأي بلغت (933.822) وجاء تصنيف الوسيط والمنوال بدرجة موافق، أما الفرضية الثالثة فتعتبر الثانية من حيث الترتيب لان قيمة مربع كأي بلغت (752.815) وجاء تصنيف الوسيط والمنوال بدرجة موافق، أما الفرضية الثانية فتعتبر في ترتيب الفرضيات الثالثة لان قيمة مربع كأي بلغت (676.527) وتصنيف الوسيط والمنوال بدرجة موافق.

الخاتمة

تشتمل على الآتي:

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

ثالثاً : الدراسات المستقبلية المقترحة

النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة:

أولاً النتائج:

1. إتباع نظام التكاليف في القطاع الزراعي، تحتاج إلي الرقابة والتخطيط لإدارتها مواردها المالية ولستخدامها بصورة مثلى.
2. يتميز النشاط الزراعي بمجموعة خصائص ولقد أثرت هذه الخصائص على تعدد واختلاف عملية القياس والافصاح المحاسبي، ويعد من المشكلات المحاسبية التي يواجهها هذا النشاط.
3. إن قياس الاصول البيولوجية (الحيوانية أو النباتية)، في تاريخ الميزانية بقيمتها العادلة يؤدي إلي أن هذه الاصول تعبر عن قيمتها الحقيقية في تاريخ كل ميزانية.
4. إختيار تطبيق نظريات تحميل التكاليف يؤدي إلي كفاءة الأداء المالي والمحاسبي في المشروعات الزراعية ورفع مستوى الأداء بالنسبة لأقسام أو مراكز التكلفة في تلك المشروعات.
5. إختيار مدخل قياس الأصول البيولوجية بالإرتباط بنوع الأصول البيولوجية ومراحل تطورها البيولوجي في حالة وجود أهمية نسبية، بالإعتماد على التعبير عن أثر التطور البيولوجي على قيمة الاصل حتى يعكس القيمة الحقيقية له بالمنشأة.
6. عدم تطبيق نظريات تحميل التكاليف يؤدي إلي انتاج غير مرتبط بالتكلفة من حيث التحكم بها وتوجيهها نحو المراحل الانتاجية المختلفة في المشروعات الزراعية .
7. يعتبر القطاع الزراعي من القطاعات الجاذبة للإستثمار والتي تحتاج إلي ضرورة الإهتمام بالجوانب المحاسبية لجذب المزيد من الإستثمارات.
8. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (0.005) بين افراد عينة الدراسة، مما يدل على أن فرضيات الدراسة الميدانية قد تحققت.
9. ضرورة دراسة وتحليل مدى تحقق مداخل القياس المختلفة لمعايير جودة البيانات والمعلومات المحاسبية من ملاءمة، وموثوقية، وقابلية للفهم، وقابلية للمقارنة أثر على تحديد تكاليف الاصول الزراعية.

10. الإستقرار على طرق عرض المعلومات المحاسبية، يعمل على الحفاظ على راس مال الشركات ويمنع توزيع أرباح لم تحقق بعد.

11. الإستقرار على نمط للإيضاحات المتممة يوفر بيانات كمية ونوعية بهدف تحقيق عدالة القوائم المالية لمستخدميها.

12. أظهر التحليل الوصفي للقوائم المالية المنشورة وبعد الإفصاح عن الأصول الحية التي لم يفصح عنها أثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

ثانياً التوصيات:

أوصت الدراسة بالاتي:

1. ضرورة معرفة الارتباطات المختلفة بين حجم الانتاج الزراعى والتغير في حجم التكاليف المتعلقة به، وذلك لتوفير معلومات يمكن الاستفادة منها في تحديد تكلفة الاصول الزراعية مستقبلاً.
2. تطبيق نظريات تحميل التكاليف كأسلوب علمى وعملى في المشروعات الزراعية .
3. التحري عند اختيار النظرية المثلى لتبويب تكاليف الاصول البيولوجية والتعامل معها في المشروعات الزراعية والأخذ في الاعتبار طبيعة النشاط في المشروع واحتياجاته من التكاليف عند مراكز التكلفة المختلفة.
4. الإعتماد على إستخدام القيمة العادلة لقياس الاصول البيولوجية وتقييمها، بإعتبار أن القيمة العادلة أسلوب لقياس وتقييم الاصول بقيامها الجارية .
5. التركيز على مسألة الإعتراف بالاصول البيولوجية (بالشركة)، والاشارة بشكل صريح وواضح إلي المكاسب والخسائر المتحققة عن الإعتراف بالاصول البيولوجية.
6. تشجيع المنشآت الزراعيه السودانيه على نشر المعلومات المالية عن نشاطها الزراعي بشكل يعكس حقيقة مركزها المالي وحقيقة نتيجة اعمالها.
7. ضرورة إعطاء موضوع التميز بين أنواع النفقات (رأسمالية وإيرادية) أهمية أكبر لما لهذا الموضوع من أهميه كبيرة ولتاثيرتها على قياس صافي دخل الوحدة الزراعية وعلى إظهار قيم اصولها البيولوجية بكلفتها الحقيقية .

8. ضرورة تطبيق المعيار الدولي رقم 41 في شركة السكر السودانية والمصانع التابعة لها. لمزيد من الإفصاح عن تكلفة الأصول البيولوجية الزراعية التي لم يفصح عنها حسب الإفادات الواردة في المقابلات الشخصية.

9. عمل قوائم تكاليف منتظمة خلال السنة المالية ليسهل عملية قياس نتائج الاعمال لكل نشاط علي حده.

10. الاهتمام بالبحوث المحاسبيه المتعلقة بالنشاط الزراعي للمساهمة في معالجة المشكلات المحاسبية التي يواجهها هذا النشاط بالسودان.

ثالثاً: الدراسات المستقبلية المقترحة:

بعد إستعراض هذه التوصيات يرى الباحث أن دراسته ستفتح آفاق لدراسات مستقبلية تساهم في تفعيل الإفصاح والقياس المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية كمصدر أساسي لقرارات مستخدمي القوائم المالية وهي :

1. مشاكل الإفصاح في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الزراعية ومعالجتها.
2. أثر معايير المحاسبة الدولية في ملائمة المعلومات التي تفصح عنها الشركات المساهمة العامة الزراعية.
3. مدى تطبيق معايير واسس محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية على المنتجات في المنشآت الزراعية.
4. مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول البيولوجية (النشاط الحيواني) بالسودان.
5. إطار مقترح لقياس التكاليف الزراعية في المشاريع المروية بالسودان.

قائمة المصادر والمراجع :

القرآن الكريم.

أولاً : المراجع العربية:

أ/ الكتب :

1. د. احمد الخطيب، د.احمد سالم معاينة، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، (عمان: جدار للكتاب العالمي للنشر، 2009م)
2. د. أحمد الخطيب، د.هاشم أحمد عطية، المحاسبة في قطاع الإستغلال الزراعي، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2000م)
3. د. احمد بدر، أصول البحث العلمي ومناهجه (القاهرة : المكتبة الأكاديمية ، 1996م)
4. د. أحمد بهاء الدين عابدين، الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الزراعية، (الاردن : مكتبة الجامعة الاردنية ، 2014م)
5. _____ ، محاسبة التكاليف الزراعية، الاصول العلمية والعملية، (القاهرة: دن ، 1971)
6. د. أحمد رجب عبد المتعال، المحاسبة الادارية، (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1977م)
7. د. أحمد عبد المولى أحمد الصباغ وأ. الصاوي محمد، دراسات في المحاسبة الزراعية (د. م ، دن ، 2004م)
8. د. أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، وآخر الهادي محمد السحيري، دراسات في المحاسبة الزراعية، (ليبيا: جامعة الجيل الغربي، 1992م)
9. د. احمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2008م)
10. د. أحمد محمد زامل، المحاسبة الادارية مع تطبيقات بالحاسب الالى، (الرياض: معهد الادارة العامة للنشر، 2000م)
11. د. اسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الادارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات (الاسكندرية: الدار الجامعية. 2001 م)
12. د. بشير العلام، أسس الإدارة الحديثة، (عمان: دار البازوري العلمية للنشر، 2001م)

13. د. تايب محمد تاديب، وآخرون، المحاسبة الادارة وأساليب كمية محوسبة، (عمان: دار وائل للنشر، 2001م)
14. د. جمال عوض، وآخرون، دراسات تطبيقية في محاسبة التكاليف، (القاهرة، دار المعارف، د.ت)
15. د. حامد طلبه محمد، د. مصطفى منير ياسين، محاسبة التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1971م)
16. د. حسن عبد الغفور العباسي ومحمد سالم مشعل، محاسبة زراعية، (القاهرة: جامعة القاهرة، التعليم المفتوح، 1993م)
17. د. حسن على متعرقى، نظرية القرارات الإدارية، مدخل كمي في الادارة، (عمان: دار الميسر للنشر والتوزيع، 1997م)
18. د. خالد رآغب الخطيب، المحاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية، (الأردن: عمان، دار البداية للنشر، 2010م)
19. ———، المحاسبة في المنشآت الخاصة والمؤسسات الزراعية، (عمان: دار البداية، 2009م)
20. د. رضا صاحب أبو حمد ال علي، وآخرون، وظائف الادارة المعاصرة، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر ، 2001م)
21. د. رضوى حسين عبد السلام محمود، تطوير اساليب الافصاح عن المحاسبة البيئية لتحسين اداء المنشأة، (جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشور ، 2014)
22. د. رمزي حسين عبد السلام، تطوير اساليب الافصاح عن المحاسبة البيئية لتحسين اداء المنشأة، (رسالة ماجستير غير منشورة، 2014 م)
23. د. زهير الحر درب، ولؤي وديان ،محاسبة التكاليف ، (عمان: دار البداية للطباعة والنشر، 2010م)
24. د. السيد ديبان، د. ناصر عبد اللطيف ،محاسبة التكاليف في مجال القياس،(القاهر: الدارالجامعية، 2003م)
25. د. سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، (الاردن: دار الريبة للنشر والتوزيع، 2009م)
26. د. صادق الحسيني ، دراسات معاصرة في المحاسبة الزراعية ، (دبي: مطبعة دبي ، 1988م)

27. _____ ، المحاسبة الزراعية (دبي: مطبعة دبي، 1988م)
28. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، (القاهرة : الدار الجامعية للنشر، 2005م)
29. _____ ، موسوعة معايير المحاسبة، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000م)
30. د. عبد الحميد شريف، الإدارة في التربية النظرية والتطبيق، (القاهرة: مركز الكتاب للنشر، 1999م)
31. د. عبد الحي مرعي، أ. د. عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، 2008 م)
32. د. عبدالرزاق قاسم الشحادة، د.سمير ابراهيم البرغوثي، وآخرون، نظرية المحاسبة، (الأردن: زمزم، 2011م)
33. د. عصام عبد الهادي ابو النصر، الاطار الفكري والعملي لنظم محاسبة التكاليف الفعلية والمعيارية، (القاهرة: جامعة الازهر، كلية التجارة ، دن، 2008م)
34. د. فايز جمعه صالح النجار وآخرون، أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2009م)
35. د. قاسم نايف علوان ، د. الزيانى، القيمة المضافة ، (عمان : دار التقانة للنشر ، 2008م)
36. د. كاسيد نصر المنصور، نظرية القرارات الادارية، (عمان: دار حامد للنشر والتوزيع، 2000م)
37. د. كمال الربيعي، وسعدون الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان : دار إثراء، 2008م.)
38. د. كمال عبدالعزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م)
39. د. محمد بلبع وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، (القاهرة: دن، 1993م)
40. د. محمد توفيق بلبع، محاسبة التكاليف، (القاهرة : مكتبة الشباب، 1976م)
41. د. محمد عادل محمد، محاسبة التكاليف الفعلية، (الولايات المتحدة الأمريكية: نيويورك، دار ماكجروهيل، 2006)
42. د. محمد عبد الغنى، د. محمد احمد الحضيرى، الأسس العلمية لكتابة رسائل الماجستير والدكتوراه، (القاهرة: مكتبة الانجلو 1999م)
43. د. محمد عبدالرحيم المحاسنة، أثر كفاءة نظم المعلومات في فاعلية اتخاذ القرار، (عمان: الجامعة الاردنية، عماد البحث العلمي، العدد رقم 1، 2005 م)

44. د. محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي — القواعد والمراحل والتطبيقات، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 1999م)
45. د. محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة العلمية، (الإسكندرية: دار الجامعة، 2002م)
46. د. محمد محمد الجزار، محاسبة التكاليف، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1973م)
47. د. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2008)
48. _____، نظرية المحاسبة، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للنشر، 2010م)
49. _____، نظرية المحاسبة، (عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة، 2007م)
50. محمود أحمد، إيهاب إبراهيم، محاسبة التكاليف الزراعية، (عمان: مكتبة المجتمع العربي، 2012م)
51. د. محمود جلال أحمد، وإيهاب نظمي إبراهيم، محاسبة التكاليف الزراعية، (عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010م)
52. د. محمود عبد العزيز عبد الكريم، المحاسبة الزراعية وحسابات التكاليف الزراعية، (الاردن: الطبعة الخامسة، مطابع الجمعية التعاونية للنشر والطباعة، 2008م)
53. د. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية والصناعية، (مصر: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008م)
54. د. مروان عبد المجيد إبراهيم، أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية (عمان: مؤسسة الوراق، 2000م)
55. المعيار الدولي رقم (1) أساس الإستحقاق والاساس النقدي، إصدار مجلس المعايير الدولي (2009).
56. معيار المحاسبة الدولي في قطاع الزراعة رقم (27) إصدار عام 2009.
57. د. منصور البديوي، دراسات في الاساليب الكمية واتخاذ القرارات، (الاسكندرية: دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، 1987م)
58. د. منير محمود سالم، بحوث في التكاليف، (القاهرة: الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للنشر، 1971م)
59. _____، نظم التكاليف، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1998م)

60. د. مؤيد الفضل، التخطيط ومراقبة الانتاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2007م)
61. د. ناصر نورالدين عبداللطيف، د. السيد عبدالمقصود دبيان، د. محمد محمود البابلي، أنظمة محاسبة التكاليف، (الاسكندرية: دار التعلم الجامعي، 2014م)
62. د. نضال صبري، التخطيط والرقابة المالية في المنشآت الزراعية، (عمان: منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، 1994م)
63. د. نواف كنعان، القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، ط3، (عمان: مكتبة دار الثقافة، 1992 م)
64. د. هاشم احمد عطية ومحمد محمود عبدربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة، (الاسكندرية: الدار الجامعية للطبع والنشر، 2000)
65. د. هاشم عطية، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، (القاهرة: الدار الجامعية، 2000 م)
66. وليد ناجي الحيايلى، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي (الدانمارك: الأكاديمية العربية ، 2009م)
67. —، نظرية المحاسبة، (الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007م)
68. يحيى محمد أبو طالب، نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، (القاهرة: شركة ناس للطباعة والنشر، 2005م).

ب / المجالات والدوريات العلمية :

1. د. حسين محمد احمد عيسى، اطار مقترح لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، العدد الثاني، 2001م)
2. د. عاطف عبد الجيد، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتعظيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، (مصر: جامعة اسيوط، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد28، 2000م)
3. د. محمد محمد منصور، دور الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، (جامعة حلوان: المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث والرابع، 2002،)

4. د. حسين عيسى، اطار مقترح لاستخدام اسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرارات الاستثمار في التكنولوجيا المتقدمة، (القاهرة: جامعة عين شمس، الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، 2001م).
5. د. صفوت مصطفى محمد ابراهيم، مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الاول يناير 2007م).
6. د. صلاح حسن على سلامة، معالجة مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الحيواني، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة بنى سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، 2001م).
7. د. ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، (بغداد: مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد الثاني، 2014م).
8. د. نهي محمد زكي محمد على، أثر المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة في الفترة مابعد الأزمة المالية العالمية على مؤشرات ربحية شركات الانتاج الداجنى في مصر، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، عدد خاص، 2014م).
9. د. فالح راشد العازمي، اثر المتغيرات المستحدثة في بيئة المحاسبة المالية على الإفصاح المحاسبي، (جامعة حلوان: كلية التجارة وإدارة الاعمال، المجلة العلمية لبحوث الدراسات التجارية، العدد الرابع، 2012م).
10. د. محمد حول، دور المحاسب الاداري في عملية اتخاذ القرارات (عمان، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 120، 2001م).
11. د. محمود شوقي عطا الله، المحاسبة والتخطيط الإقتصادي، (القاهرة: كلية التجارة بجامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، 1972م).
12. د. ممدوح هاشم مراد، دراسة إختبارية لأثر إختلاف الحجم وطبيعة النشاط على متطلبات الإتجاهات المعاصرة للتوسع في الإفصاح، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية، المجلد التاسع عشر، العدد الاول، 1997م).

ج/ الرسائل الجامعية العلمية :

1. أحمد خالد محمد أحمد، القياس المحاسبي لتكاليف الخدمات المصرفية وتسعيرها، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010م).
2. آمال إبراهيم أحمد الحويطي، تفعيل الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية طبقاً للمعايير المحاسبية لتنشيط سوق الاوراق المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة الزراعية، (مصر: جامعة المنوفية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012 م).
3. إيمان عباس حلمي عباس، التحليل النفعي لمشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية في منشآت الأعمال، (القااهرة: جامعة القااهرة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م).
4. جمانة حنظل التميمي، كفاح جبار حسن، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم ٤١ والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم ١١ دراسة تحليلية مقارنة، (العراق: جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الثامن، العدد الواحد والثلاثون، 2012 م.)، ص 171
5. خلف الله حسن محمد ، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الادارية بالمشاريع الزراعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م) .
6. زينب على على أبو عبده، مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية في المنشآت الزراعية، (مصر: جامعة المنصورة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م).
7. سميرة فرج محمد عليوة، تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الاصول الحيوية في إطار المعايير المحاسبية، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010 م).
8. الشامي عبدالهادي ادم عبدالهادي، المعلومات المحاسبية وأثرها على قياس كفاءة أسواق الاوراق المالية، (الخرطوم: جامعة جوبا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م).
9. شذى محمد رضا حسين البستاني، القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية، (العراق: جامعة بغداد، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2005م).

10. صالح حامد محمد على ادم، أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الإستثمار، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م.)
11. صالح محمد السيد، الإفصاح بين النظرية والتطبيق - دراسة تحليلية على الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2004م.)
12. عبد المنعم احمد محمد عبد الله، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثه في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2008م.)
13. عماد حسني محمد زهران، مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للإستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية، (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م.)
14. عمر محمد ابراهيم ادم، دور الإفصاح المحاسبي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م.)
15. فائزة محمد أدم، مشاكل الإفصاح في القوائم المالية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م.)
16. مأمون مدني مهدي سبيل، دور التقارير المالية المنشورة في جذب الإستثمارات الأجنبية لأسواق المال بالدول النامية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة . 2004م)
17. محمد الناير محمد نور، نموذج مقترح لقياس تكلفة إنتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي بالسودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م.)
18. محمد حسن أحمد أحمد، دور المعايير المحاسبية في علاج مشكلات القياس والإفصاح في شركات التأمين، (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2013م.)
19. يحي مقدم أحمد مارن، متطلبات الإفصاح المحاسبي ومدى تطبيقها في القوائم المالية المنشورة للمصارف الإسلامية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2013م.)

د/ المقابلات الشخصية :تاريخ المقابلات أكتوبر 2014م

1. فتح الرحمن الزبير أحمد : مدير المراجعة الداخلية لشركة السكر السودانية.(الاحد 5 أكتوبر)
2. أمين هاشم يحي : نائب مدير المراجعة الداخلية لشركة السكر السودانية. (الخميس 8 أكتوبر)
3. أ. مها محمد خوجلي : رئيس قسم المحاسبة الادارية بشركة السكر السودانية.(الاربعاء 7 أكتوبر)
4. عوض بابكر محمد خير : مفتش حسابات مصنع عسلاية. (الاربعاء 7 أكتوبر)
5. شقه سليمان شقه : مفتش حسابات مصنع سنار. (الاربعاء 7 أكتوبر)
6. حسين يوسف ابراهيم : رئيس وحدة حسابات مصنع سكر الجنيد. (الاربعاء 7 أكتوبر)
7. العيدروس عبدالسلام أحمد : مفتش حسابات الرئاسة . (الخميس 8 أكتوبر)
8. الصادق الفاضل عبدالله : مفتش حسابات عامة الرئاسة. (الخميس 8 أكتوبر)
9. الحاج أحمد الطيب : المدير المالي لمصنع الجنيد. (الخميس 8 أكتوبر)

ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية :-

A. BOOKS:

1. Bookholdt Accounting Information Systems: Transaction Pransaction, David, , j&Li Processing and Controls" (IRWN, Poston, 1991)
2. **Elements of Financial Statements", Statement of Financial Accounting Concepts No.6** (Stamford, Coon. :FASB, December 1985)
3. **Gelinas,J,Sutton,s&Oram,A,"Accounting Information Systems** '(South western,Ohio,1999).
4. **Nomura, k., 2006, an Alternative Method to Estimate WIP Inventory for Cultivated Assets**, Discussion Paper No. 101, Keio University, Tokyo,.
5. **Polimeni,Fabozzi, Adelberg,"Cost Accounting "**,3".ed,McGraw-Hill Inc.,N.Y.,1991.
6. **Tolling ton, T., 1998, "what are Assets Any Way? Some Practical Realities"**, Management Decision, Vol. 36, No. 7,

B.JOURNALS:

1. **Argils'. J., M., 1988, Accounting Information and the Prediction of farm Viabil ity** Working paper No. 227, Department of Economics and business,universtat pamper Fabre Barcelona, march.
2. **Elad, c.,**"fair value Accounting in the Agricultural sector: some Implication for International Accounting harmonization", European Accounting Review, vol.13, No.4. 2002.
3. **Herbohn, K. and Herbohn, J., 2006,** International Accounting Standard (IAS) 41: What are the Implications for Reporting Forest Assets? **Small Scale Forestry, Vol.5, No.2.**
4. Loc hard, J., 1990, Comprendre La Comptabilite Ge·ne rale en Schema color (Paris: less Editions d'Organistion), as Cited in Elad, C., 2004.
5. Quah, D.T., 1997," **Weightless Economy Packs a Heavy Punch**", **Independent on Sundays 18 May. 4. as Cited in Tollington T., Op. Cit.**
6. Weetman, p., 1998, **"Assets and liabilities: Their Definition and Recognition,** ACCA Research Report No. 14, Certified Accountant Publications Ltd, London p. 34. As cited in Tolling ton, T., 1998, Op. Cit.

C. INTERNET:

1. www.sena3a.com/portal/news.php?action=view&id=44.

D. OTHER:

1. **The Australian Accounting Standard Board 2005, Year 2005 Impact Statement: AASB 1519''Inventory'', May.**
2. The Australian Accounting Standard Board, 2001, AASB 1037
3. The Australian Accounting Standard Board, 2004, AASB 141 "Agriculture",July.

الملاحق

تشتمل على :

ملحق رقم (1) محكموا الاستبانة

ملحق رقم (2) استمارة الاستبانة

ملحق رقم (3) استمارة المقابلات الشخصية

ملحق رقم (1)

محكمو الإستبانة :

الاسم	الدرجة العلمية	الجهة
عبد الرحمن عبدالله عبدالرحمن	دكتوراة	جامعة النيلين
أزهري أحمد فرح	دكتوراة	جامعة الرباط الوطني
سيد محمد على جبارة	دكتوراة	جامعة الرباط الوطني
محمد سليمان كرسي	دكتوراة	ديوان المراجع القومي
عادل محمد الحسن	دكتوراة	جامعة بحري
الهادي أبراهيم فضايلو	دكتوراة	جامعة الرباط الوطني
هيثم إدريس إسماعيل ذهب	ماجستير	جامعة الرباط الوطني