

سیستمهای قیمت تمام شده در واحدهای کشاورزی ودامپروری



فریدون کشانی

مقدمه:

کشاورزی و دامداری در ایران دارای ریشه کهن و سابقه‌ای طولانی است که تا چند دهه قبل برای رفع نیازهای خانوادگی مورد بهره‌برداری قرار می‌گرفت و تولید مازاد بر مصرف شخصی نیز برای تأمین سایر احتیاجات به بازار عرضه می‌شد. بنابراین تا آن زمان کشاورزی و دامپروری به عنوان صنعت مطرح نبوده و ضرورتی برای نگاهداری حساب و تعیین قیمت تمام شده و اطلاع از سود و یا زیان ناشی از عملیات تولید ضروری به نظر نمی‌رسید.

با افزایش جمعیت از یک سو و محدودیت منابع طبیعی لازم برای کشاورزی و دامپروری به روش سنتی و پیشرفت تکنولوژی در تولید صنعتی محصولات کشاورزی و دامپروری از سوی دیگر، سرمایه‌گذاری بخشهای عمومی و خصوصی در جهت صنعتی کردن تولیدات کشاورزی و دامپروری برای تأمین نیازهای اولیه جامعه اجتناب‌ناپذیر شد.

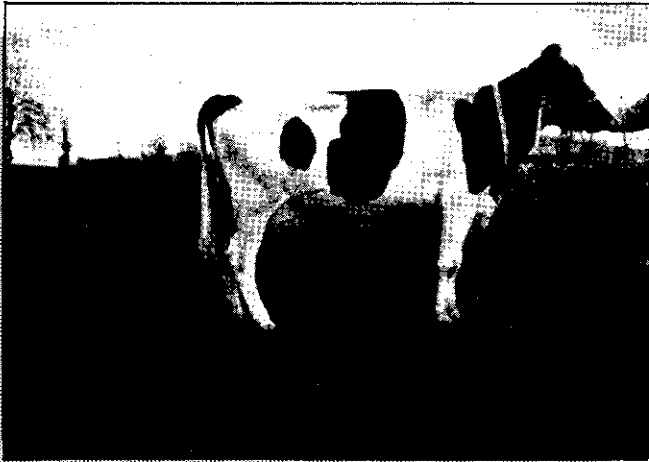
صاحبان سرمایه و مدیران صنایع دامپروری و کشاورزی برخلاف کشاورزان و دامداران سنتی برای حداکثر بهره‌وری از سرمایه‌گذارهای انجام شده و امکان رقابت، نیاز به اطلاعات، آمار و امکانات زیر داشتند که در کشاورزی و دامداری سنتی جایی نداشته است.

- ۱- آمار و اطلاعات دقیق از کمیت و ارزش ابزار تولید و محصولات تولیدی.
- ۲- امکان اعمال کنترلهای لازم در مراحل مختلف تولید.
- ۳- امکان مقایسه عملکرد واقعی با استانداردهای موجود.
- ۴- امکان محاسبه قیمت تمام شده و تعیین حداکثر سودآوری در مراحل مختلف تولید.

دستیابی به اطلاعات و امکانات فوق مستلزم استقرار سیستمهای مالی و قیمت تمام شده بود، از این رو در چند سال اخیر و در مواردی محدود منجر به تدوین و استقرار سیستمهای مورد نظر در حد امکانات و نیاز واحدهای مختلف کشاورزی و دامپروری شد که به عنوان شروع لازم ولی کافی نبوده است.

نوشتار حاضر براساس تجربه حاصل از تدوین چند دستورعمل حسابداری قیمت تمام شده در واحدهای کشاورزی و دامپروری که به پرورش گاو و گوسفند





اشتغال داشته‌اند تهیه و سعی شده است موارد خاص و محدودیتهای موجود برای اعمال روشهای مالی در این رشته از صنایع، مورد بحث قرار گیرد.

بدیهی است لزوماً روشها و نظرات مورد اشاره بهترین و مناسبترین نبوده و فقط با هدف افتتاح باب طرح موضوع و استفاده از تجربه‌های سایر همکاران و صاحب‌نظرانی که در این رشته‌ها تجربه دارند تهیه شده است.

امید می‌رود گامی هر چند کوتاه در راه تهیه نظامهای مالی و قیمت تمام شده مناسب و کارا برای فعالیتهای کشاورزی و دامپروری که دارای اهمیت حیاتی و جنبه استراتژیک هستند و در سالهای اخیر نیز سرمایه‌گذارهای عمده‌ای در این مورد به کار گرفته شده است، برداشته شود. در این ارتباط ذکر موارد زیر ضروری به نظر می‌رسند:

الف - منابع کشاورزی و دامپروری در نقاط و مناطق مختلف کشور با شرایط محیطی، نوع و واریته‌های کشت و نژاد دامها بستگی داشته و متفاوت است. هم از این رو در این نوشتار فقط به کلیات توجه شده است.

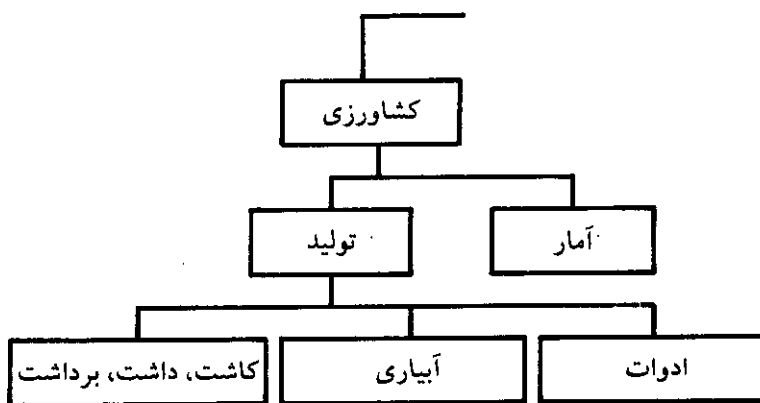
ب - امروزه صنعت دامپروری طیف وسیعی از پرورش انواع حیوانات را در بر می‌گیرد اما در اینجا پرورش گاو شیری مورد نظر است.

ج - روشهای مورد بحث قبلاً برای محاسبه قیمت تمام شده محصولات و نگاهداری حساب دام به طریق دستی مورد استفاده قرار گرفته است. بدیهی است با استفاده از سیستمهای کامپیوتری ضمن افزایش سرعت عملیات، تفکیک مراکز هزینه به نحو مطلوبتر، و تهیه گزارشهای متنوع می‌توان به اطلاعات و جزئیات دقیقتری دست یافت که در سیستم دستی به سادگی امکانپذیر نیست.

در مورد کامپیوتری کردن سیستم حسابداری قیمت تمام شده کشاورزی و دامپروری با توجه به تجربه‌های قبلی عمل و نرم‌افزارهای مربوط تهیه شده است.^۱

۱. این نوشتار با راهنمایی‌های فنی آقای مهندس اکبر صدیقی‌پور که دارای تجربه‌های طولانی مدیریت واحدهای کشاورزی و دامپروری هستند و همکاری آقایان محمدباقر محمدی و کامران حیدرزاده همکاران موسسه حسابرسی آزمون تهیه شده است، که بدین وسیله از زحمات ایشان تشکر می‌شود.

شکل ۱ - نمودار واحدهای فنی کشاورزی



اصطلاحات

مفاهیم و اصطلاحات خاصی که در رشته‌های کشاورزی و دامپروری متداول بوده و در این نوشتار عنوان شده‌اند، به شرح زیر است:

دامداری: دامداری به واحدهای پرورش دام که با تعداد محدود و به روش سنتی دام نگهداری کند اطلاق می‌شود.

دامپروری: دامپروری به واحدهایی که به طریق صنعتی و با توجه به روشهای اصلاح نژاد، دام پرورش می‌دهند اطلاق می‌شود.

داراییهای ثابت زنده: داراییهای ثابت زنده شامل انواع دام زنده داشتی، درختان مثمر و غیر مثمر و ریشه گیاهان بیش از یکساله است، که به عنوان ابزار مولد مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرند.

دام داشتی: دام داشتی دامی است که برای تولید شیر و گوساله (اعم از ماده و یا نر) مورد استفاده قرار می‌گیرد.

دام گوشتی: دام گوشتی به دامهای نر که برای تولید گوشت پرورش داده می‌شوند اطلاق می‌شود.

جنین: جنین به گوساله قبل از تولد اطلاق می‌شود. در گاو، زمان شکلگیری آن از هنگام مثبت بودن تست آبستنی آغاز و تا تولد یا سقط جنین ادامه دارد.

گوساله ماده و نر: معمولاً جنین بعد از تولد تا سن ۱۵ الی ۱۸ ماه (برحسب نر یا ماده بودن) گوساله نامیده می‌شود. به طور کلی گوساله‌های نر به منظور بهره‌برداری از گوشت آنها (به جز موارد استثنایی که به عنوان گاو نر تخمی برای تولید مثل) نگهداری می‌شوند و گوساله‌های ماده برای تولید مثل و شیر مورد استفاده قرار می‌گیرند.

تلیسه: تلیسه به گوساله ماده، که پس بلوغ جنسی اعم از اینکه آبستن یا غیر آبستن باشد و یا سقط جنین کرده ولی هنوز اولین زایش را انجام نداده اطلاق می‌شود.

گاو ماده: تلیسه پس از اولین زایش و یا سقط جنین در مرحله آبستن سنگین و تولید شیر، به گاو ماده تبدیل می‌شود.

دوران آبستنی گاو و تلیسه: دوران آبستنی گاو به دو دوره آبستن سبک از روز تشخیص آبستنی تا پایان ماه ششم و آبستن سنگین از ماه هفتم تا زمان زایش یا سقط جنین دام، اطلاق می‌شود.

گاو خشک آبستن: گاو خشک به گاو ماده آبستنی که به منظور ایجاد امکان رشد کامل جنین شیر آن خشک شده و یا آن را خشک کرده‌اند اطلاق می‌شود و معمولاً شامل دوران آبستن سنگین گاو ماده است.

گاو ماده کم، متوسط و پر شیر: گاوهای

شیری را از نظر میزان شیردهی به سه دسته کم، متوسط و پرشیر تقسیم می‌کنند.

اشجار: اشجار شامل کلیه درختهای مثمر و غیر مثمر است که برای بهره‌برداری از چوب، میوه، برگ و یا ریشه آنها غرس می‌شوند.

ریشه: ریشه به گیاهانی که به عنوان علوفه کشت می‌شوند و ساقه و برگ آنها مورد استفاده دام و ریشه آنها بیش از یکسال دوام دارد اطلاق می‌شود.

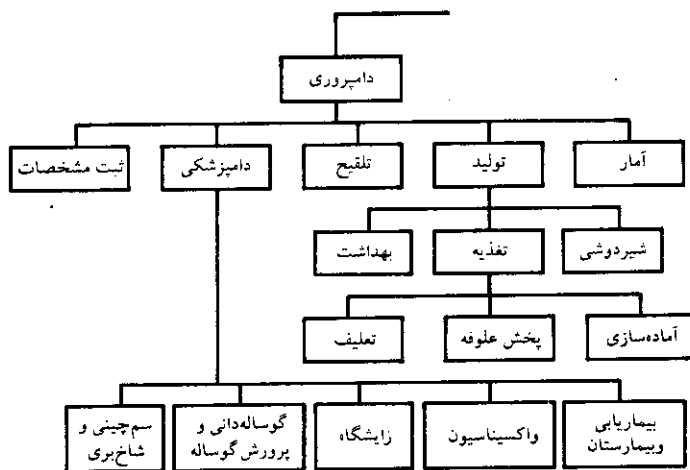
نمودارهای واحد تولید

برای ایجاد تصویری از بخشهای تولید در واحدهای کشاورزی و دامپروری نمونه نمودار ساده هریک، صرفاً جهت آشنایی با کلیات بخشها، در شکل‌های ۱ و ۲ ارائه شده است. این نمودارها الزاماً در تمام موارد بامراکز هزینه در حسابداری قیمت تمام شده مطابق نیستند.

محدودیتها

استقرار نظامهای مالی، اعمال کنترل‌های داخلی و انتخاب روشهای مورد نظر در واحدهای کشاورزی و دامپروری در وهله اول به امکانات فنی و پرسنلی آن بستگی دارد و معمولاً در مقایسه با سایر صنایع از انعطاف کمتری برخوردار می‌باشد.

شکل ۲ - نمودار واحدهای فنی دامپروری



عوامل بازدارنده در این زمینه ویژگیهای خاص صنایع مذکور است که موجب شده است استقرار سیستمهای مالی و قیمت تمام شده و اعمال کنترلهای داخلی در عمل با پیچیدگی و محدودیت مواجه شود که اهم آنها به شرح زیر است:

۱ - ابزار تولید و محصولات، موجودات زنده‌ای هستند که دارای خصوصیات و نیازهای طبیعی مانند تغذیه، رشد، باروری، تحرک، زایمان، بیماری، مرگ و آفت پذیری می‌باشند.

۲ - پراکندگی و گستردگی پهنه فعالیت کشاورزی از یک سو و محدودیت مکانی در دامپروری از سوی دیگر مانع طبقه‌بندی و تفکیک مراکز هزینه به نحو مطلوب می‌باشند.

۳ - محدودیتهای تأمین حداقل امکانات ضروری و رفاهی کارکنان در محل فعالیت و تولید و فقدان جاذبه‌های لازم شغلی، مانع جذب نیروی انسانی دلخواه و کافی می‌شود.

۴ - مبنای تهیه اطلاعات و آمار روزانه به وسیله پایین‌ترین رده‌های پرسنلی انجام می‌شود که به اهمیت آمار و اطلاعات مورد نظر آگاهی ندارند.

۵ - روشهای مدون و استانداردهای کشورهای پیشرفته که به طور کامل مکانیزه عمل می‌کنند، با شرایط کشور ما در اکثر موارد منطبق نیست.

۶ - اعمال کنترلهای لازم در مورد مواد اولیه حجیم، وزین، آسیب‌پذیر و در مواردی غیر قابل دسترس که رقم عمده‌ای از داراییهای جاری را تشکیل می‌دهند در مقاطع ضروری مقدور نیست.

۷ - نصب پلاک و یا ثبت شماره شناسایی و توزین دامها در مراحل مختلف تولید در عمل دارای محدودیتهای بسیار است.

عوامل پیشگفته مانع اعمال کنترلهای

با تفکیک عملیات مالی برای محاسبه قیمت تمام شده محصولات و تعیین سود و زیان هر یک از فعالیتهای تولیدی، سود بین مراحل کشاورزی و دامپروری مطرح می‌شود و مدیران هر یک از واحدها نیز به حق سود و زیان واحد خود را یکی از عوامل مهم ارزیابی عملکرد واحد مربوط می‌دانند و تمایل به محاسبه مستقل سود و زیان واحد تحت سرپرستی خود را دارند. در این صورت انتقال تولیدات واحد کشاورزی به قیمت تمام شده به واحد دامپروری (در موارد محدود برعکس) مقدور نیست و مسائل زیر مطرح می‌شود.

۱ - در صورتی که قیمت تمام شده تولیدات کشاورزی که به واحد دامداری ارائه می‌شود بیش از قیمت بازار باشد تولیدات دامپروری قادر به رقابت با سایر واحدهایی که علوفه مصرفی را از بازار تهیه کرده‌اند نخواهد بود.

۲ - در صورتی که قیمت تمام شده تولیدات کشاورزی کمتر از قیمت بازار روز باشد و آن را به قیمت تمام شده در اختیار دامپروری قرار دهد، سود عملیات واحد کشاورزی به عملیات دامپروری منتقل و باعث افزایش سود (یا کاهش زیان) واقعی

لازم در مراحل مختلف تولید بوده و تغییر در آنها برای ایجاد امکانات در محاسبه قیمت تمام شده نیاز به تغییر ساختار کلی روشهای فنی دارد که دارای بار مالی برای واحدهای تولیدی مذکور است. یارانه و معافیت مالیاتی که دولت در این رشته از صنایع در نظر گرفته، دلیل بر نداشتن سودآوری و جاذبه‌های لازم برای سرمایه‌گذاری است، از این رو تحمیل و افزایش هزینه‌ها می‌تواند بر مشکلات آنها بیفزاید.

تفکیک کشاورزی و دامپروری

فعالیتهای کشاورزی و دامپروری با این وجود که هر یک تولیدکننده محصولات متنوع و مستقل می‌باشند، عملاً زنجیره تولید پیوسته‌ای را تشکیل می‌دهند و تولیدات آنها مکمل یکدیگرند. مع‌هذا در صورت تمرکز در یک مجتمع تولیدی، برای امکان محاسبه جزئیات عوامل قیمت تمام شده هر یک از محصولات، لازم است حساب قیمت تمام شده آنها تفکیک و حساب سود و زیان هر یک از فعالیتهای کشاورزی و دامپروری جداگانه محاسبه شوند.



واحد دامپروری می شود.

با توجه به اینکه هدف از کشت علوفه دامی در واحدهای دامپروری تأمین قسمتی از مواد مصرفی دامپروری است، اصلح به نظر می رسد که:

الف - در مواردی که قیمت تمام شده محصولات کشاورزی بیش از قیمت روز در بازار باشند آنها را به قیمت روز به واحد دامپروری تحویل و زیان حاصل به عنوان زیان عملیات کشاورزی در حساب سود و زیان واحد کشاورزی منعکس گردد.

ب - در صورتی که قیمت تمام شده تولیدات کشاورزی کمتر از بازار روز باشند، سود بین مراحل تولید کشاورزی و دامپروری حذف و واحد مذکور تولیدات خود را به قیمت تمام شده به واحد دامپروری واگذار کند.

در این صورت می توان تفاوت قیمت علوفه تولید واحد کشاورزی با قیمت بازار را که به واحد دامپروری تحویل شده محاسبه و در گزارشهای ضمیمه ترازنامه و حساب سود و زیان منعکس کرد.

ج - موارد استفاده واحد کشاورزی از محصولات دامپروری محدود بوده (معمولاً کود و شیر) و در این مورد نیز بهتر است سود بین مراحل حذف شود.

محاسبه قیمت تمام شده

برای محاسبه قیمت تمام شده تولیدات کشاورزی و دامپروری روشهای زیر می توانند مورد استفاده قرار گیرند. باید اضافه کرد در انتخاب روشهای محاسبه قیمت تمام شده، سهولت اجرا، ممکن بودن آنها، امکانات فنی و پرسنلی و محدودیتهای موجود در انتخاب روشها در نظر بوده و به طور کلی تفکیک کلاسیک روشهای محاسبه قیمت تمام شده در مواردی برحسب ضرورت رعایت نشده اند.

۱ - قیمت تمام شده محصولات کشاورزی

برای محاسبه قیمت تمام شده محصولات کشاورزی روش سفارش کار با توجه به توضیحات زیر مناسب است:

● محصولات کشاورزی معمولاً یک مرحله تولید را در یک مرکز هزینه طی می کنند.

● محصولات کشاورزی واحد، در مزارع و سالهای مختلف کشت دارای شرایط و نتایج متفاوت هستند.

● سال کشاورزی با سال شمسی منطبق نبوده و معمولاً کشت هر سال در سال بعد برداشت می شود.

● با برداشت هر محصول حساب تولید آن محصول بسته خواهد شد و محصول در جریان نیز وجود ندارد. در نتیجه در یک سال مالی (معمولاً سال شمسی) علی رغم کاشت محصول برای سال بعد و برداشت محصول سال قبل، ارتباطی در دفاترهای حسابداری بین محصولات وجود نخواهد داشت.

۲ - روش ثبت هزینه های کشاورزی
روش ثبت طرح یگانه استاندارد برای

محاسبه قیمت تمام شده محصولات کشاورزی مناسب است. در این حالت هزینه های تولید در مواردی که مقدور باشد به قیمت تمام شده واقعی به حساب تولید منظور و محصولات تولید شده به قیمت استاندارد از حساب تولید خارج می شوند. در مواردی که تعیین قیمت تمام شده واقعی مواد، دستمزد و سربراب هنگام به هزینه گرفتن مقدور نباشد، از روش ذکر شده در بالا عدول و از روش ثبت عوامل تولید به نرخ استاندارد استفاده می شود.

۳ - مراکز هزینه در واحدهای کشاورزی

مراکز هزینه در واحدهای کشاورزی در دوران کاشت، داشت و برداشت عبارتند از:

- آماده سازی زمین.
- کشت، بذرپاشی و غرس اشجار.
- آبیاری.
- کودپاشی.
- دفع آفات.
- وجین و حذف علفهای هرز.
- برداشت محصول.

اعمال کنترل های داخلی لازم طی مرحله برداشت در مزارع و تعیین درصد افت تولید و حمل محصول دارای اهمیتی خاص است

و با محدودیت اعمال کنترل‌های داخلی لازم مواجه می‌باشد.

برای ثبت حسابهای قیمت تمام شده در روش دستی به منظور محدود کردن رده‌های حساب به کل، معین و تفصیلی می‌توان از دفترهای معروف به فرم آمریکائی که دارای ستونهای کنترل و تفکیک عوامل دستمزد، مواد و سربار برای هر یک از مراکز هزینه بالا باشند استفاده کرد (شکل ۳).

۴- هزینه‌های سربار کشاورزی

معمولاً واحدهای خدماتی در تولیدات کشاورزی و دامپروری مشترک هستند. بنابراین با توجه به واگذاری محصولات کشاورزی به دامپروری و حذف سود بین مراحل، تسهیم هزینه‌های سربار به طور یکطرفه، در واحدهای خدماتی پیشنهاد می‌شود.

در پاره‌ای موارد تسهیم هزینه‌های خدماتی به مراکز هزینه به سهولت انجام می‌شود مانند رستوران که براساس تعداد

کارکنان تسهیم می‌شود و در موارد دیگر مانند تعمیرگاه که به واحدهای خدماتی، کشاورزی و دامپروری سرویس می‌دهد و یا قسمتی از ماشین‌آلات که به‌طور مشترک مورد استفاده می‌باشند و ممکن است در یک روز به دفعات توسط هر دو واحد مورد استفاده قرار گیرند و با توجه به عوامل پرسنلی، تسهیم هزینه بسادگی مورد اول انجام نمی‌شود.

استهلاک ابزار تولید در واحد کشاورزی که ریشه‌ها و درختها هستند براساس مدت استفاده انجام می‌شود.

۵- فرمهای اختصاصی کشاورزی

برای جمع‌آوری اطلاعات و امکان ثبت عملیات تولید در فعالیت کشاورزی علاوه بر فرمهای مورد نیاز که در قیمت تمام شده سایر فعالیتهای تولیدی به کار می‌روند فرمهای اختصاصی زیر نیز باید تهیه گردند.

- صورت مجلس برداشت و حمل محصول.

- خلاصه برداشت محصول.
- صورت مجلس تعیین افت و تحویل محصول.
- صورت مجلس ضایعات محصول در مراحل کاشت، داشت و برداشت.

۶- قیمت تمام شده محصولات دامپروری

برای محاسبه قیمت تمام شده تولیدات واحد دامپروری روشهای سفارش کار و مرحله‌ای و در مواردی تلفیقی از هر دو روش برحسب نوع محصول به شرح زیر مناسب می‌باشند.

تولید جنین: مرحله تولید جنین در حسابداری قیمت تمام شده با تلقیح دام آغاز و پس از طی یک وقفه ۶ ماهه که دام شیر تولید می‌کند، از ماه هفتم مجدداً آغاز و تا مرحله زایمان یا سقط آبستن سنگین ادامه خواهد داشت.

- هزینه‌های این مرحله تولید عبارتند از: هزینه تلقیح مصنوعی و یا طبیعی،

شکل ۳- دفتر قیمت تمام شده به فرم آمریکایی
دفتر قیمت تمام شده محصولات کشاورزی

کار در جریان کشاورزی کد حساب شماره صفحه

تاریخ	سند	شرح	کنترل			آماده‌سازی زمین			بذرپاشی			آبیاری			کودپاشی			دفع‌آفات			وجین			سایر			برداشت					
			۱	۲	۳	۱	۲	۳	۱	۲	۳	۱	۲	۳	۱	۲	۳	۱	۲	۳	۱	۲	۳	۱	۲	۳	۱	۲	۳			

شامل تهیه اسپرم و تلقیح.

● هزینه نگاهداری و استهلاك دامهای نر تخمی.

● هزینه نگاهداری دامهای آبستن سنگین، شامل هزینه‌های نگاهداری و استهلاك دام سهم جنین تا مرحله زایمان یا سقط آبستن سنگین.

● هزینه‌های زایشگاه.

● ضایعات عادی سقط جنین دوران آبستن سنگین و زایمان.

عوامل هزینه‌های تلقیح، نگاهداری دام و زایشگاه شامل مواد، دستمزد، سربار مستقیم و سربار غیرمستقیم می‌باشند.

به طوری که ملاحظه می‌شود یکی از عوامل هزینه، استهلاك دام است که به شرح زیر در نظر گرفته می‌شود.

الف - استهلاك گاو نر تخمی: به طور معمول، تعیین ارزش دام نر براساس مقدار گوشت آنهاست ولی گاوهای نر تخمی که برای تولید مثل استفاده می‌شوند از بهترین و سالمترین نوع و از نژاد اصیل انتخاب می‌شوند، از این رو ارزش آنها بیش از دامهای نری است که برای استفاده از گوشت پرورش داده شده‌اند.

تفاوت ارزش دام با ارزش لاشه هنگام ذبح باید در طی مدت استفاده از دام مستهلك شود.

ب - استهلاك گاوهای ماده: دوره باروری و تولید شیر دام ماده محدود است و پس از سپری شدن مدت فوق گوشت آنها از مرغوبیت کافی برخوردار نبوده و ارزش آنها هنگام حذف کمتر از دامهای گوشتی است، بنابراین تفاوت ارزش گاو ماده از تاریخ شروع تولید گوساله و زمان حذف پس از کسر ارزش لاشه باید مستهلك و به قیمت تمام شده تولید گوساله و شیر منظور شود.

شیر و گوساله تولیدات اصلی

دامپروری به شمار می‌روند بنابراین استهلاك دامهای ماده براساس دوران شیرواری و زایش به نسبت ترکیب گله، نژاد دامها و شرایط محلی دامپروری مناطق مختلف محاسبه می‌شود.

قیمت تمام شده جنین براساس راس گوساله متولد شده و بدون توجه به تعداد دام آبستن محاسبه می‌شود، از این رو دو قلو زایی دامها باعث کاهش قیمت تمام شده گوساله‌های تولید شده می‌شود. نمونه فرم استهلاك دام در شکل (۴) نشان داده شده است.

۷ - روش محاسبه قیمت تمام شده جنین

برای محاسبه قیمت تمام شده جنین داخل شکم گاو ماده، روش سفارش کار و روش هزینه‌یابی استاندارد یک طرفه مناسب است، بدین ترتیب هزینه‌های مواد مصرفی، دستمزد و سربار (شامل استهلاك دام) دامهای آبستن سنگین در یک حساب گروهی نگاهداری و با زایمان، حذف، سقط و یا فروش دام آبستن سنگین موارد مذکور به قیمت استاندارد از حساب مربوط خارج می‌شود.

در این روش در پایان سال پس از تعدیل هزینه‌های استاندارد، باید قیمت تمام شده جنین دارای سن ۷ الی ۹ ماه به عنوان کالای در جریان ساخت تلقی و ارزش آنها با توجه به مدت دام روز دوران آبستن سنگین تعیین و عیناً به سال بعد منتقل گردند. ضایعات عادی سقط جنین (کمتر از ۵٪) در این مرحله به کل تولید سرشکن ولی ضایعات غیر عادی به عنوان هزینه‌های غیرعادی تولید به حساب سود و زیان نقل می‌گردد.

۸ - تولید شیر

برای محاسبه قیمت تمام شده شیر با

توجه به اینکه تولید در یک مرحله صورت می‌گیرد و در پایان سال نیز موجودی نیمه ساخته در نظر گرفته نمی‌شود استفاده از روش سفارش کار باعث سهولت محاسبه می‌شود.

برای هزینه‌یابی تولید شیر که از عوامل مواد مصرفی، دستمزد و سربار مستقیم (شامل استهلاك دام) و سربار غیرمستقیم تشکیل می‌شود از روش استاندارد یک طرفه استفاده و در طی سال هزینه به قیمت واقعی به حساب تولید منظور و شیر تولید شده روزانه به قیمت استاندارد از حساب خارج می‌شود.

با تغییر جیره غذایی دام در فصلهای مختلف سال که اختلاف قیمت فاحش با یکدیگر دارند درصد چربی شیر متفاوت است، بنابراین محاسبه قیمت تمام شده تولید در فواصل تغییر جیره غذایی مناسب می‌تواند راهنمای مدیران باشد.

کارخانجات شیر پاستوریزه نرخ خرید شیر را براساس درصد چربی ثابت مبنا قرار داده و با افزایش درصد چربی و یا کاهش آن از مقدار معین شده جایزه افزایش چربی پرداخت و یا جریمه کاهش چربی کسر می‌کنند.

تفاوت نرخ شیر باید به حساب فروش شیر منظور شود تا امکان مقایسه قیمت تمام شده تولید و فروش در دوره‌ها و دامپروریهای مختلف مقدور باشد.

۹ - پرورش گوساله

تولید مثل گوساله در تمام طول سال ادامه دارد، بنابراین با در نظر گرفتن دوران پرورش که در مورد گوساله‌های نر حدود ۱۵ ماه و گوساله ماده حدود ۱۸ ماه است روش محاسبه سفارش کار مناسب به نظر می‌رسد. در این صورت برای پرورش هر سری گوساله که در یک مدت زمان معین

شکل ۴ - کارت داراییهای ثابت زنده و استهلاک

شماره کارت..... شماره کارت: کپل..... نوع دام:.....
 دماپروری..... گوش..... کارت مشخصات و استهلاک
 مدت استهلاک..... نحوه استهلاک..... محل نگاهداری دام.....

شکم زایش: ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ ۸ ۹ ۱۰ ۱۱ ۱۲

سند	تاریخ	شرح	۱۳۷۰	۱۳۷۱	۱۳۷۲	۱۳۷۳	۱۳۷۴	۱۳۷۵
		ارزش دفتری - تولد - خرید - ارزیابی						
		افزایش طی سال						
		جمع						
		کسر می شود استهلاک						
		ارزش دفتری در پایان سال						

سند	تاریخ	شرح	۱۳۷۶	۱۳۷۷	۱۳۷۸	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱
		ارزش دفتری - تولد - خرید - ارزیابی						
		افزایش طی سال						
		جمع						
		کسر می شود استهلاک						
		ارزش دفتری در پایان سال						

در تاریخ..... سند..... به علت فروش، کشتار، تعویض، سقط از حساب دارایی حذف شد

می توان سفارش کار را برای مقاطع یک روزه در نظر گرفت. در این حالت قیمت تمام شده گوساله ها بر اساس روز دام محاسبه و اشکال محاسبات طی سال نقل انتقال و حذف و فروش دامها، رفع می شود. عوامل هزینه قیمت تمام شده گوساله عبارتست از گوساله تازه متولد شده (به قیمت استاندارد)، مواد مصرفی، دستمزد، سربار مستقیم و سربار غیر مستقیم. جابه جایی، فروش و حذف دامها در طی سال برحسب دام روز (نگاهداری دام در مرکز هزینه) و به نرخ استاندارد انجام می شود. هزینه های تولید در طی سال به قیمت واقعی (به جز مواردی که تعیین قیمت تمام

در صورت تعیین مقاطع ۱۵ روزه برای محاسبه قیمت تمام شده، تولد یافته های نیمه هر ماه در حسابداری قیمت تمام شده در یک مرکز هزینه و به عنوان یک سفارش کار تلقی می گردند. کارت قیمت تمام شده دام در شکل ۵ نشان داده شده است. تعداد مراکز هزینه ایجاد شده در هر سال حداکثر ۴۸ مرکز (۲۴ مرکز برای دامهای نر و ۲۴ مرکز برای دامهای ماده) خواهد بود و در صورتی که دوران پرورش دامها ۱۸ ماه در نظر گرفته شود کل مراکز هزینه در سال حداکثر ۷۲ مرکز نر و ماده می باشند که بخشی مربوط به سال جاری و بقیه مربوط به یک یا دو سال گذشته خواهد بود. در صورت استفاده از سیستم کامپیوتری

متولد شده اند یک مرکز هزینه اختصاص داده خواهد شد. مقاطع محاسبه هر دوره سفارش کار حداقل یک شبانه روز و حداکثر یکسال مالی است که بستگی به امکانات دماپروری و تجهیزات حسابداری قیمت تمام شده خواهد داشت. مقاطع تعیین شده برای محاسبه قیمت تمام شده گوساله چنانچه به یک شبانه روز نزدیک باشد حجم عملیات بیشتر ولی محاسبه دقیقتر خواهد بود. تجربه عملی نشان داده است که در ثبت حساب قیمت تمام شده به روش دستی مقاطع ۱۵ روزه عملی بوده و محاسبات نیز در حدی پذیرفتنی خواهد بود.

شده واقعی مقدور نیست و از نرخهای استاندارد استفاده می‌شود) به حساب تولید منظور و خروج دام به قیمت استاندارد انجام می‌شود.

جابه جایی دام عملاً در دامداریها به صورت مکرر انجام و باعث افزایش حجم عملیات مراکز هزینه می‌شود.

۱۰- تولید کود

کود را می‌توان ضایعات ناشی از مصرف خوراک دام و یک محصول فرعی تلقی کرد. در این صورت کود جمع‌آوری شده و موجودی بهاربندها را در پایان سال باید بر آورد (توزین آن به علت داشتن آب و آلودگی انجام نمی‌شود) و پس از کسرافت به نرخ حداقل قیمت فروش به عنوان موجودی قلمداد و از قیمت تمام شده خوراک دام مصرفی برگشت داد.

مصرف خوراک دام بهاربندهای مختلف براساس متوسط تعداد دام و با در نظر گرفتن ضریب مقدار جیره دامها معیار مناسبی برای تسهیم کود بازیافتی می‌باشد.

۱۱- مراکز هزینه در دامپروری

مراکز هزینه در واحد دامپروری را به شرح زیر می‌توان طبقه‌بندی کرد:

- واحد تلقیح
- بهاربندهای گاوهای آبستن
- واحد زایشگاه
- بهاربندهای گوساله‌ها در رده‌های سنی مختلف
- بهاربندهای تلیسه و گاو آبستن سنگین
- بهاربندهای گاوهای شیری
- شیر دوشی
- جمع‌آوری و نگهداری کود
- واحدهای خدمات
- واحد تلقیح: این مرکز مربوط به تلقیح مصنوعی یا طبیعی گاو می‌باشد و

هزینه‌های تهیه اسپرم و نگاهداری گاوهای نر تخمی و همچنین هزینه‌های سربار مستقیم و غیرمستقیم واحد را شامل می‌شود.

هزینه این واحد به گوساله‌های متولد شده در واحد دامداری سرشکن می‌شود.

بهاربندهای گاوهای آبستن: دوران آبستنی گاوهای ماده ۲۷۰ تا ۲۸۵ روز است که معمولاً به دو دوره شش ماهه آبستن سبک و ۳ ماهه آبستن سنگین تفکیک می‌شود. تعیین پایان آبستنی سبک و سنگین در مناطق مختلف متفاوت است ولی به طور معمول تا پایان ماه ششم دوران آبستنی سبک پایان یافته و دوران آبستنی سنگین شروع می‌شود.

در دوران آبستن سبک جیره غذایی دام براساس میزان شیردهی تعیین می‌شود ولی در دوران آبستنی سنگین جیره غذایی دوران رشد جنین اضافه می‌شود. بنابراین در طی دوران آبستنی سبک و شیرواری، هزینه نگاهداری دام به تولید شیر نقل و دوران آبستنی سنگین به قیمت تمام شده گوساله منظور می‌گردند.

واحد زایشگاه: این واحد که از دستمزد و سربار مستقیم و غیرمستقیم تشکیل می‌گردد به قیمت تمام شده گوساله‌های متولد شده در دامداری سرشکن می‌شود.

بهاربندهای گوساله‌ها: گوساله‌ها براساس رده سنی در بهاربندهای مختلف نگاهداری می‌گردند که عبارتند از: گوساله‌های یک تا ده روزه و گوساله‌های تا سه ماهه.

از سن سه ماهه به بعد گوساله‌ها برحسب امکانات دامداری در بهاربندهای مختلف نگاهداری می‌شوند.

تعیین مراکز هزینه گوساله‌ها بستگی به تفکیک سنی بهاربندها دارد بنابراین هرچه فاصله سنی گوساله در بهاربندها کمتر باشد محاسبه قیمت تمام شده دقیقتر امکانپذیر

خواهد شد. رده‌های سنی سه ماهه برای ایجاد مرکز هزینه دامها مناسب است.

گوساله‌های تازه متولد شده تا ده روز در گوساله دانیهای انفرادی نگاهداری و از شیر تغذیه می‌گردند و تا پایان ماه سوم تولد، شیر در جیره غذایی آنها وجود دارد.

شیر مصرفی گوساله‌ها به قیمت تمام شده به حساب مرکز هزینه منظور می‌شود. تفکیک بهاربندها علاوه بر تفاوت جیره و حجم علوفه از نظر ایمنی و سلامت گوساله‌ها نیز مورد نظر می‌باشد.

بهاربندهای گاوهای شیری: تلیسه‌ها پس از وضع حمل به بهاربندهای گاوهای ماده منتقل می‌شوند. هزینه گاوها در دوران شیردهی شامل هزینه مواد مصرفی، دستمزد، سربار مستقیم (شامل استهلاک دام شیری سهم دوران شیرواری) و سربار غیر مستقیم، به قیمت تمام شده تولید شیر منظور می‌گردد.

واحد شیردوشی: دوشیدن شیر مرحله دوم تولید شیر می‌باشد که هزینه‌های آن شامل دستمزد، سربار مستقیم و سربار غیرمستقیم است.

هزینه نگاهداری شیر در سردخانه و حمل آن با ماشینهای سردخانه دار به قیمت تمام شده تولید شیر منظور می‌شود.

واحد جمع‌آوری و انبار کود: معمولاً چنین واحدی به طور مستقل در دامپروری وجود ندارد ولی با توجه به اینکه هزینه عمده دامداریها را خوارک دام تشکیل می‌دهد و علوفه مصرف شده به صورت کود در می‌آید که حجم چشمگیری را تشکیل می‌دهد و در کشاورزی و گلکاری مورد مصرف دارد، بنابراین کود حاصل از دامها به عنوان باز یافت مواد غذایی مصرفی تلقی و از قیمت تمام شده خوراک دام به نسبت مصرف دامهای مربوط، برگشت می‌شود. بنابراین در حسابداری

شکل ۵- کارت قیمت تمام شده دام (گوساله)

شماره کارت.....	دامپروری	صفحه.....																			
تاریخ صدور.....	نیمه دوم..... ماه سال ۱۳۷ ×	گوساله ها نر / ماده	متولد نیمه اول																		
سن برحسب ماه		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 12.5%;">۱</td><td style="width: 12.5%;">۲</td><td style="width: 12.5%;">۳</td><td style="width: 12.5%;">۴</td><td style="width: 12.5%;">۵</td><td style="width: 12.5%;">۶</td><td style="width: 12.5%;">۷</td><td style="width: 12.5%;">۸</td><td style="width: 12.5%;">۹</td><td style="width: 12.5%;">۱۰</td><td style="width: 12.5%;">۱۱</td><td style="width: 12.5%;">۱۲</td><td style="width: 12.5%;">۱۳</td><td style="width: 12.5%;">۱۴</td><td style="width: 12.5%;">۱۵</td><td style="width: 12.5%;">۱۶</td><td style="width: 12.5%;">۱۷</td><td style="width: 12.5%;">۱۸</td> </tr> </table>		۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸
۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸				
موجودی		صادره		قیمت تمام شده پرورش				دام وارده		کنترل	شرح	تاریخ	شماره								
ریال	راس	ریال	راس	سربار	دستمزد مستقیم	خوراک مصرفی	ارزش	راس			مانده نقل										
مانده نقل به صفحه بعد																					

سال مالی به قیمت تمام شده واقعی تعدیل می شوند.

فرمهای اختصاصی قیمت تمام شده دامپروری

برای جمع آوری و امکان ثبت عملیات تولید در فعالیت دامپروری علاوه بر فرمهای مورد نیاز که در قیمت تمام شده سایر فعالیتهای تولیدی به کار می روند فرمهای اختصاصی زیر نیز مورد نیاز می باشند.

- مجوز حذف دام یا فروش دام
- گزارش مصرف خوراک دام
- گزارش تلفات دام
- گزارش زایش
- گزارش نقل انتقال روزانه دام
- گزارش تولید و مصرف شیر
- گزارش برداشت کود
- گزارش مصرف شیر در دامپروری
- گزارش مصرف خوراک دام
- کارت سفارش کار تلیسه های آبستن
- کارت سفارش کار گوساله
- کارت سفارش کار شیر
- کارت سفارش کار جنین (گوساله قبل از تولد)

- کارت سبج دارایی و استهلاک دام
- مجوز ذبح دام

دامپروری عبارتند از:

عدم باروری گوساله های ماده:
گوساله های ماده، حداکثر تا سن ۱۸ ماهگی باید تلقیح و به گروه تلیسه های آبستن سبک منتقل شوند.

بنابراین، پس از سن ۱۸ ماهگی در صورت تلقیح نشدن و آبستن نشدن دام، هزینه های رشد جنین به حساب هزینه های جذب نشده تولید منظور می شود.

هزینه سقط تلیسه ها: در مواردی که تلیسه ها در دوران بارداری بیش از تعداد معمول دچار سقط شوند چون پس از آبستنی مجدد به گروه تلیسه آبستن سبک منتقل می گردند و هزینه های رشد مجدداً آغاز می شود بنابراین هزینه دوران رشد جنین که منجر به سقط شده به حساب هزینه های جذب نشده تولید منظور می شود.

هزینه سقط جنین گاوهای ماده: این هزینه ها شامل دوران حاملگی از شش ماهگی تا پایان دوران بارداری بوده که در موارد سقط غیرعادی، هزینه های رشد جنین به حساب هزینه های جذب نشده منظور می شود.

هزینه های جذب نشده در طی سال مالی به نرخ استاندارد محاسبه و در پایان

قیمت تمام شده، یک مرکز هزینه برای آن اختصاص داده می شود.

چون کود هنگام جمع آوری دارای درصد آب زیادی بوده از توزین آن خودداری می شود و پس از خشک شدن در محوطه و محل مخصوص به فروش و یا به مصرف می رسد.

واحدهای خدماتی: به طوری که قبلاً ذکر شد واحدهای خدماتی معمولاً در واحدهای کشاورزی و دامداری مشترک و بخشی نیز به هریک از واحدها سرویس می دهند. که معمولاً عبارتند از:

- رستوران
- بهداری کارکنان
- انتظامات
- حمل و نقل
- دامپزشکی و بیمارستان
- تعمیرگاه ادوات کشاورزی
- تعمیرگاه وسائط نقلیه
- خدمات فنی عمومی
- انبارها
- تاسیسات آب، برق، تلفن، سوخت، فاضلاب

هزینه های جذب نشده دامپروری
هزینه های جذب نشده خاص واحدهای