

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة
العنوان

محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير
المحاسبية الدولية - دراسة حالة مؤسسة شخشوخ مسعود
بسطيف -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص:

محاسبة و جباية معمقة

تحت إشراف الأستاذة

هدى حافي

إعداد الطالبتين:

✓ أمينة قناط

✓ حسنى بوشيشة

تم تقييمها من قبل اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ مساعد أ	الأستاذ فريد زعرات
مشرفا ومقرر	جامعة جيجل	أستاذة محاضرة ب	الأستاذة هدى حافي
ممتحنا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	الأستاذ محمود كبيش

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة
العنوان

محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير
المحاسبية الدولية - دراسة حالة مؤسسة شخشوخ مسعود
بسطيف -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة
تخصص:
محاسبة و جباية معمقة

تحت إشراف الأستاذة
هدى حافي

إعداد الطالبتين:

✓ أمينة قناط

✓ حسنى بوشيشة

تم تقييمها من قبل اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ مساعد أ	الأستاذ فريد زعرات
مشرفا ومقرر	جامعة جيجل	أستاذة محاضرة ب	الأستاذة هدى حافي
ممتحنا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	الأستاذ محمود كبيش

شكر و تقدير

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم

(من لم يشكر الناس لم يشكر الله و من أهدي إليكم معروفا فكافئوه فان لم تستطيعوا له فادعوا له)

و عملا بهذا الحديث و اعترافا بالجميل نحمد الله عز و جل و نشكره على أن وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع.

و نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة " حافي هدى " التي رافقتنا طيلة هذا البحث و امتدنتنا بالمعلومات و النصائح القيمة راجين من الله عز و جل و أن يسدد خطاياها و يحقق منتهاها فجازاها الله عنا كل خير.

كما نشكر كثيرا الأستاذ بوالريب عمران على كل ما قدمه لنا فجزيل الشكر منا إليه جازاه الله خيرا و كذلك جميع الأساتذة و الزملاء الذين قدموا لنا المساعدة مهما كانت طبيعتها و إلى كل من قدم لنا تشجيعا مهما بلغت درجته، كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى بوباطة أميرة على مساعدتها لنا في توفير المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة.

كما نتوجه بخالص الشكر إلى مدير و جميع موظفي المزرعة النموذجية على ما قدموه لنا و كافة أساتذتنا بقسم العلوم المالية و المحاسبة تخصص محاسبة و جباية معمقة بجامعة جيجل على ما قدموه لنا طيلة فترة تكويننا .

و أخيرا لا يفوتنا أن نعبر عن بالغ تحياتنا إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث المتواضع.

إهداء

إلى من قال فيهما المولى عز و جل

" و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى من قال فيها المصطفى صلى الله عليه و سلم:

" الجنة تحت أقدام الأمهات"

إلى نسمة الحياة التي أعيش بها أُمي الغالية " حفظها الله "

إلى من علمني الجد و الاجتهاد و الصبر ... و أن مسافة الألف ميل تبدأ بخطوة...أبي العزيز

حفظه الله و أطال في عمره

إلى إخوتي و أخواتي الأعزاء

إلى جميع أقربائي

إلى صديقاتي حياة و إيمان و منى و حسنى و خديجة

...إلى جميع الأصدقاء و زملاء الدراسة...

...إلى كل من حملهم قلبي و نسيهم قلبي...

إهداء أمينة

إهداء

أهدي هذا العمل الذي أعتبره ثمرة جهدي و عملي على مدى سنوات مساري الدراسي
إلى كل طالب يسعى لكسب المعرفة و متابعة مسار البحث العلمي الذي لا حدود له
إلى من ساندتني في صلاتها و دعائها إلى من سهرت الليالي تنير دربي إلى من تشاركني أفراحي
إلى نبع العطف و الحنان إلى أجمل ابتسامة في حياتي أُمي الغالية **فتيحة**
إلى أبي الغالي **علاوة** الذي ساندني لإكمال مشواري الدراسي و سعى لأجل راحتني و نجاحي دائما
إلى إخوتي الأحباء **محمد و خالد و أسامة و آدم**
إلى أخواتي العزيزات **أسماء و مريم و فطيمة و سولاف و جنى**
إلى من سأكمل معه مشوار حياتي خطيبي **حمزة**
إلى زميلتي و صديقتي التي رافقتني في إنجاز هذا العمل **أمينة**
إلى صديقتي الغاليات **جمانة و إيمان**
إلى جميع أساتذتي و أهل الفضل الذين غمروني بالنصيحة و التوجيه و الإرشاد
إلى طلاب قسم العلوم المالية و المحاسبة تخصص محاسبة و جباية معمقة دفعة 2020
إلى كل من أخذ بيدي و رسم الأمل في كل خطوة أخطيها
إليكم جميعا أهدي هذا العمل

حسنى



قائمة المحتويات

	المحتوى
I	الشكر
II	الإهداء
III	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
IIV	فهرس الملاحق
أ و	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الزراعية	
8	تمهيد
9	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الزراعية
9	المطلب الأول: عموميات حول القطاع الزراعي
14	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الزراعية
17	المطلب الثالث: الفروض و المبادئ المحاسبية
19	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية
19	المطلب الأول: تعريف الأصول البيولوجية
21	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول النباتية
23	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول الحيوانية
28	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي	
30	تمهيد
31	المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية و المعيار رقم 41
31	المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية
34	المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 41
38	المطلب الثالث: متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41
43	المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي و تقييمه للأصول البيولوجية
43	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي الدولي
50	المطلب الثاني: محاسبة الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي الدولي

54	المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي الدولي و المعايير المحاسبية الدولية
56	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في مؤسسة زراعية	
58	تمهيد
59	المبحث الأول: تقديم المزرعة النموذجية
59	المطلب الأول: تعريف المؤسسة
59	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي المزرعة النموذجية
61	المطلب الثالث: أهداف المزرعة النموذجية
62	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)
62	المطلب الأول: عرض القوائم المالية
68	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية النباتية
79	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية الحيوانية
86	خلاصة الفصل
88	الخاتمة



قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	الأصول البيولوجية المستهلكة	01
25	مدة حياة و بداية إنتاج بعض الأصول الحيوانية	02
35	أمثلة عن الأصول البيولوجية و المنتج الزراعي و المنتجات التي تمثل نتائج المعالجة بعد الحصاد	03
63	جانب أصول الميزانية لسنة 2019 و 2020	04
64	جانب خصوم الميزانية لسنة 2019 و 2020	05
65	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	06
66	جدول التدفقات النقدية	07



قائمة الأشكال

فهرس الأشكال

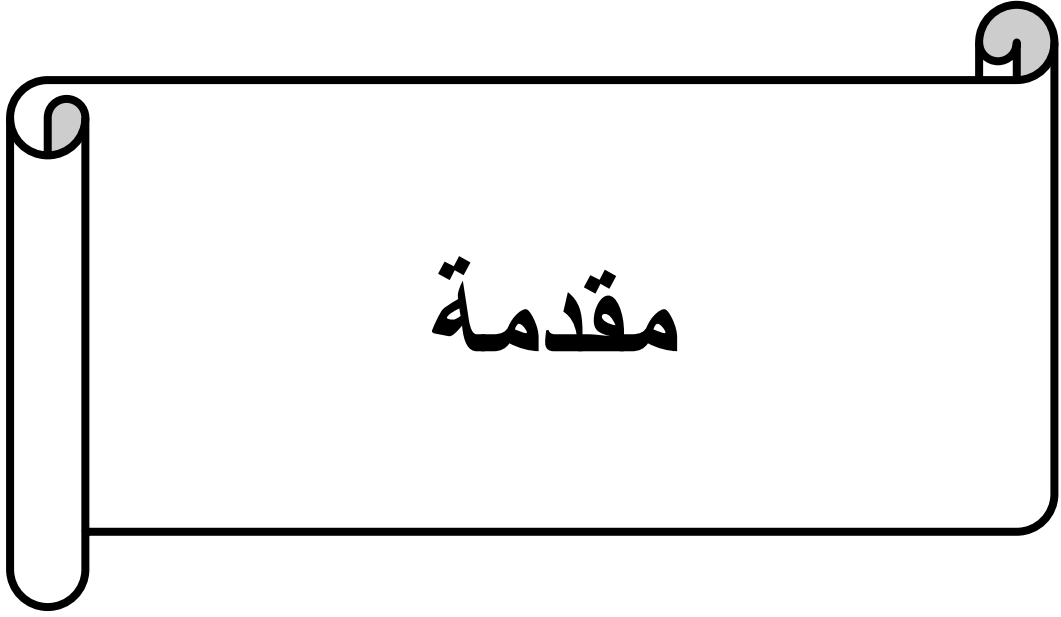
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أشكال النشاط الزراعي	01
59	الهيكل التنظيمي للمزرعة النموذجية شخسوخ مسعود بسطف	02



قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
96	جانب ميزانية الأصول لسنة 2019-2020	01
97	جانب ميزانية الخصوم لسنة 2019-2020	02
98	جدول حساب النتائج لسنة 2020	03
99	جدول التدفقات النقدية لسنة 2020	04
100	جدول عمليات الشراء	05
101	جدول عمليات الاستهلاك	06
102	جدول عمليات الإنتاج	07
103	جدول عمليات البيع	08
104	جدول عمليات الاستثمار	09
105	جدول اهتلاك الآلات	10
106	جدول اهتلاك أصل حيواني	11



مقدمة

يعتبر القطاع الزراعي من بين أهم القطاعات في العديد من بلدان العالم، و خاصة في البلدان النامية، و ذلك لما يحتويه من خصائص و مميزات تتعكس بشكل كبير على الاقتصاد، حيث يوفر المنتجات الفلاحية بكل أنواعها من خضر و فواكه، حليب، لحوم... الخ، فهو يساعد على رفع الدخل القومي بشكل كبير لأن أغلب منتجاته هي منتجات ذات الاستهلاك الواسع و يتم تصديرها إلى جميع أنحاء العالم.

كما يعتبر النشاط الزراعي من بين أهم الأنشطة الاقتصادية على مستوى العالم وذلك لما يليه من متطلبات العيش البشري، لذلك أصبح من الضروري إعطاء فرصة لهذا النشاط بممارسة دوره بما يساعد في التنمية الاقتصادية وتدعيم الاقتصاد، لهذا لا بد من وجود ممارسة محاسبية تختص وتساعد المنشآت الزراعية في تقييم بياناتها وقوائمها من جهة ومن جهة أخرى مساعدة ممارسي مهنة المحاسبة في ضبط أعمالهم الخاصة بهذا النشاط.

لقد اهتمت مختلف دول العالم بمهنة المحاسبة و ذلك من خلال إصدار معايير محاسبية دولية خاصة بكيفية المحاسبة في المجال الزراعي و هذا باستعمالها للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عملية الاعتراف و القياس و الإفصاح عن الأصول البيولوجية في القوائم المالية.

قامت الجزائر بتقريب الممارسات المحاسبية ببنية النظام المحاسبي المالي الذي يستمد شرعيته و نصوصه من المعايير المحاسبية الدولية، سعت بذلك بأن يشمل تطبيق النظام المحاسبي المالي جميع المؤسسات الزراعية، الأمر الذي تطلب الاتجاه نحو معالجة محاسبية سليمة تعكس حقيقة أداء المؤسسات التي تمارس هذا النشاط.

إشكالية الدراسة:

و من خلال ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي:

كيف تتم معالجة الأصول البيولوجية في المؤسسات الزراعية وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير

المحاسبية الدولية؟

تساؤلات فرعية

و من خلال السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالأصول البيولوجية؟
- ما هو واقع الممارسة المحاسبية في مؤسسة المزرعة النموذجية - شخصوخ مسعود - بسطيف ؟
- ما مدى توافق المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة"؟

الفرضيات

تمكنا من صياغة الفرضيات التالية:

- الأصول البيولوجية هي النباتات و الحيوانات؛

- تطبق المؤسسة الزراعية " المزرعة النموذجية " المحاسبة في النشاط الزراعي؛
- النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لمحاسبة القطاع الزراعي بصفة خاصة بل ترك المجال مفتوحا و على كل منشأة زراعية تكييفه مع متطلباتها.

أهمية الموضوع

تكمن أهمية الموضوع في أهمية القطاع الزراعي و توفيره لمنتجات فلاحية مختلفة لذا كان من المهم التعرف على معالجته محاسبيا حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري، لمعرفة الواقع المحاسبي الراهن في المؤسسات الزراعية وتطويره بما يتناسب مع طبيعة النشاط الزراعي من أجل توفير البيانات الملائمة لكافة الأطراف المستفيدة من المؤسسات الزراعية من جهة، والتعرف على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و بيان متطلباته من جهة أخرى .

أهداف الدراسة

إن دراسة و تحليل هذا الموضوع لبلوغ الأهداف التالية:

- فهم طبيعة النشاط الزراعي و التعرف عليه؛
- محاولة تبسيط المعيار المحاسبي الدولي 41 و استعراض أهم متطلباته؛
- محاولة التعريف بمفهوم الأصول البيولوجية المكونة للنشاط الزراعي و كيفية التفرقة بين عناصرها؛
- تقييم أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هذه المؤسسات؛
- تقييم مدى الالتزام المؤسسات الزراعية بقواعد و نصوص النظام بما يتعلق بالقياس و الإفصاح و الاعتراف المحاسبي؛

المنهج المتبع

من أجل تحقيق النتائج المرجوة و الإجابة على الإشكالية المطروحة تم استخدام المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد قام الباحثان بدراسة حالة في المؤسسة(المزرعة النموذجية).

أسباب اختيار الموضوع

من أهم الدوافع التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع نذكر العناصر التالية:

- الأسباب الشخصية
- الاهتمام الشخصي بموضوع محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية؛
- الصلة المباشرة بين هذا الموضوع و التخصص الذي ندرسه؛
- الرغبة في دراسة هذا الموضوع نظرا لأهميته.

- الأسباب الموضوعية

- أهمية الموضوع كون القطاع الزراعي قطاعا هاما و حساسا في النشاط الاقتصادي؛
- فتح آفاق مستقبلية أخرى لمن أراد البحث في هذا الموضوع؛
- الميول الكبير لمعرفة كيفية المعالجة المحاسبية في المنشآت الزراعية.

حدود الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة فإن الدراسة قد ارتبطت بإطار مكاني و زمني و موضوع الدراسة.

- الحدود الزمانية: فترة الدراسة 03 جانفي 2020 إلى 31 ديسمبر 2020.
- الحدود المكانية: إجراء دراسة حالة في المزرعة النموذجية شخوش مسعود(سطيف).
- موضوع الدراسة: محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

الدراسات السابقة

توجد مجموعة من الدراسات لها علاقة بموضوعنا هذا نذكر منها:

1/ دراسة سنان زهير محمد جميل 2006، معالجة محاسبة التكاليف المنتجات العرضية و إيراداتها في

المنشآت الزراعية:

و التي كانت مشكلة الدراسة فيها كما يلي:

كيفية التفرقة بين المنتجات العرضية و المنتجات المشتركة و الرئيسية في المنشآت الزراعية ؟

تمكنا من الوصول إلى النتائج

- النشاط الزراعي من أهم الأنشطة الاقتصادية، إذ يعد احد المكونات الأساسية لبنيان الاقتصاد الوطني، فهو مصدر الغذاء لأفراد المجتمع و يمكن تقسيم النشاط الزراعي محاسبيا إلى ثلاثة أنشطة فرعية هي النشاط النباتي و النشاط الحيواني و نشاط الصناعات الغذائية و هذا النشاط الزراعي له خصائص يتميز بها عن باقي الأنشطة الأخرى ؛
- تمر البساتين و حدائق الفاكهة بثلاث أدوار و هي دور الإنشاء و التكوين و دور الإثمار و الإنتاج و دور التدهور و الاضمحلال، إذ يفتح ح/ البستان في دور الإنشاء و التكوين و يكون مدينا بالنفقات كافة التي تتفق في هذا الدور، إذ تعد هذه النفقات نفقات رأسمالية لأن ح/ البستان يمثل أصلا ثابتا و يظهر طوال فترة الإنشاء و التكوين في الميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية ف جانب الموجودات تحت اسم ح / بساتين تحت الإنشاء أو قيد التكوين أما في دور الإثمار و الإنتاج فيترك ح / البستان جانبا و يبقى مفتوحا و يفتح حساب جديد باسم ح / مصروفات و إيرادات البستان و يكون مدينا بالمصاريف كافة التي تحدث في ذلك الدور و دائنا بإيراداتها و جميع النفقات التي تحدث في الدور الأول تعتبر نفقات رأسمالية أما النفقات التي تحدث في الدور الثاني فتعد نفقات إرادية؛

2/ د. القيني عز الدين 2020، محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية:

و التي كانت مشكلة الدراسة كما يلي:

كيف تتم معالجة أنشطة المنشآت الزراعية من وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي؟

تمكنا للوصول إلى النتائج التالية:

- إدراك مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) و بعض المصطلحات المتعلقة به؛
- تحديد طرق الاعتراف، القياس و العرض و الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)؛
- هناك تطابق جوهري بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، غير أن الاختلاف الموجود يكمن في أن النظام المحاسبي المالي لم يعطي تعريفا للمنتجات الزراعية أو الحصاد أو الأصل البيولوجي؛
- ضبط المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات النباتية (المعالجة المحاسبية لمنتجات الحبوب، الحقائق و البساتين)؛
- ضبط المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات الحيوانية (المعالجة المحاسبية الخاصة بماشية التسمين، ماشية الإنتاج، ماشية التربية)؛

3/ حنان لونيس 2020، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها:

و التي كانت مشكلة الدراسة كما يلي:

كيف يمكن تسجيل الأصول المحاسبية و إعطاء تصور لإطارها المحاسبي الخاص بها؟
تمكنا من الوصول إلى النتائج التالية:

- أغلب المنتجات الفلاحية النباتية و الحيوانية تعتبر من التثبيتات حيث يتم اهتلاكهما و استخراج بضائع أو منتجات منها تستعمل كمواد أولية أو منتجات نصف مصنعة يتم الاحتفاظ بها أحيانا في المخزن إلى حين احتياجها أو يتم استعمالهما فور تشكلها (أو اكتمال نموها) أو تكون عبارة عن تثبيت آخر.
- وجود بعض الاختلافات ما بين ما هو مطبق في محاسبة القطاع الفلاحي و ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، حيث لدينا بعض الأنشطة تتم في الفلاحة و هي تعتبر تحول حيوي من أصل بيولوجي إلى منتج، لكن المعيار يعتبرها تصنيع اقتصادي عادي و ليس بيولوجي، كعملية تصنيع المحصولات الفلاحية مثل تحويل الفواكه إلى عصائر.

اختلاف الدراسة عن الدراسات السابقة

أوجه التشابه

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت لموضوع محاسبة القطاع الزراعي و مدى التزام المؤسسات لتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية حيث تعرفنا أيضا على الأصول البيولوجية و كيفية الاعتراف بها و قياسها و عرض معلوماتها و الإفصاح عنها، و اتفقت أيضا على تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدره، و كذا معرفة خصوصية القطاع الزراعي و اعتبار النشاط الزراعي من أهم الأنشطة لأنه لم يسبق التطرق إلى الموضوع بهذا الشكل و عليه فإن دراسة المحاسبة الزراعية في مثل هذا القطاع يعطينا إضافة و صورة جديدة و أكثر مصداقية .

أوجه الاختلاف

- من حيث الزمان و المكان: تمت الدراسة في سنة 2022 بسطيف بينما أغلب الدراسات السابقة تمت في البلدان العربية، و أزمنة مختلفة كدراسة حنان لونيس و سنان زهير محمد جميل.
- من حيث حدود الدراسة: تناولت الدراسة الحالية الإطار النظري للمحاسبة الزراعية و النشاط الزراعي و المعايير المحاسبية و بيان كيفية المعالجة المحاسبية لها و معرفة النظام المحاسبي المالي و كيفية تطبيقه محاسبيا في المؤسسات.
- من حيث الإشكالية: هدف الدراسة الحالية إلى معالجة الأصول البيولوجية و كيفية قياسها و الاعتراف بالأصل من قبل المؤسسات الزراعية أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها:
 - أ- متى يجب الاعتراف بالأصل البيولوجي من قبل المؤسسة؛
 - ب- تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية؛
 - ت- تقييم الأصول البيولوجية القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية.

صعوبات الدراسة

من الصعوبات التي وجدها في إعداد هذا البحث نذكر:

- نقص المراجع على مستوى المكتبات؛
- صعوبة الحصول على المعلومات المحاسبية من قبل المؤسسات الزراعية الجزائرية؛
- قلة المؤسسات التي تنشط في القطاع الزراعي؛

هيكل الدراسة

قسمنا دراستنا إلى ثلاث فصول بالإضافة إلى مقدمة و خاتمة، حيث كان التقسيم كما يلي:
المقدمة: تتضمن عناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها مقدمة كل بحث سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهمية الموضوع، أهداف الدراسة، المنهج المتبع و الأدوات المستخدمة، أسباب اختيار الموضوع، الدراسات السابقة، صعوبات الدراسة، هيكل الدراسة.

الفصل الأول: تناولنا المفاهيم العامة حول القطاع الزراعي و المحاسبة الزراعية و المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية، و كانت الغاية منها إعطاء نظرة عن المفاهيم من أجل توضيح أهميتها بشكل صحيح.

الفصل الثاني: الذي يتمحور حول المفهوم العام للمعايير المحاسبية الدولية و خاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 41(الزراعة) و الذي يتضمن المعالجة المحاسبية للأنشطة المتعلقة بالزراعة، كما تطرقنا إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي و مبادئه و دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

الفصل الثالث: انتهت الدراسة بإجراء حوصلة تطبيقية لموضوع المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية، حيث تمت فيه دراسة حالة في مؤسسة زراعية(المزرعة النموذجية) ،و ذلك من خلال التعريف بالمؤسسة و هيكلها التنظيمي و أيضا المعالجة المحاسبية لأصولها البيولوجية.

الخاتمة: توصلنا إلى الخاتمة بشكل عام و المتضمنة النتائج و الاقتراحات و الآفاق الخاصة بموضوع البحث.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة
الزراعية

المبحث الأول: عموميات حول القطاع الزراعي

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول
البيولوجية

تمهيد

يعتقد الكثيرون أن المحاسبة تعد من المجالات الفنية المتخصصة التي تقتصر فهما على المحاسبين، و لكن في واقع الأمر نجد أن كل فرد يمارس المحاسبة يوميا بطريقة أو بأخرى، فالمحاسبة هي مجال المعرفة الذي يختص بقياس نشاط الوحدات الاقتصادية و توصيل المعلومات المالية المتعلقة به و عليه يمكن تطبيق هذه القواعد في أي نشاط سواء كان بنكا أو مصنعا أو متجرا أو مزرعة.

و من بين أهم الأنشطة الاقتصادية التي تحظى باهتمام كبير في جانب الكثير من الدول على مستوى العالم نجد النشاط الزراعي و ذلك لأهميته و ما يوفره من منتجات حيوانية و نباتية، فالتنوع الذي يشهده هذا النشاط في عمليات الإنتاج و تعددها برر الحاجة لوجود محاسبة تختص في هذا النشاط.

سنعالج في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة الزراعية و النشاط الزراعي و المبادئ و الفروض التي تقوم عليها المؤسسات الزراعية بالإضافة إلى كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية و الحيوانية.

✓ **المبحث الأول: ماهية المحاسبة الزراعية؛**

✓ **المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية.**

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الزراعية

إن الزراعة هي المورد الأساسي في تلبية الاحتياجات الغذائية للسكان في كافة أنحاء العالم، و ذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الإنتاجية لهذا القطاع باستخدام محاسبة تساهم في هذا النشاط تسمى بالمحاسبة الزراعية.

المطلب الأول: عموميات حول القطاع الزراعي

النشاط يعبر عن مجموعة من الأفعال و المبادرات التي يأخذها الفرد و المجتمع أو المؤسسة في ما يخص الإنتاج، المبادلة، الاستهلاك، التوزيع و تقسيمها إلى عدة أنشطة. سنقوم في هذا المطلب بالتعرف على النشاط الزراعي، أشكاله، و خصائصه.

الفرع الأول: تعريف النشاط الزراعي

يعتبر القطاع الزراعي من أهم القطاعات التي تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية، و أحد أهم القطاعات الإنتاجية كما تعتبر مصدرا أساسيا للغذاء و توفير المواد الأولية.

رغم تعدد تعريف الزراعة و تنوعها إلا أن أكثر التعاريف أهمية هو تعريف منظمة الأغذية و الزراعة الدولية ، و هي حراثة الأرض و تهيئتها لتحقيق الفعاليات التي ترتبط بزراعة المحاصيل و تربية الحيوانات، كما ترى فيها الطريقة التي يستغل بواسطتها الإنسان الطبيعة لتأمين حاجاته الأساسية.

و قد عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية النشاط الزراعي على أنه: (مجموعة المعايير المحاسبية الدولية 2006) إدارة المشروع للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية المعدة للبيع إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية، و يشمل التحويل البيولوجي عمليات النمو و الانحلال و الإنتاج و التكاثر الذي تسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي و يقصد بالمحصول الزراعي هو المنتج المحصود (الحصاد هو فصل المحصول على الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي)، للأصول البيولوجية للمشروع.

أما مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في جمهورية العراق فقد عرف الزراعة على أنها: (مجموعة القواعد المحاسبية الصادرة من مجلس القواعد المحاسبية و الرقابية في العراق 1998) إدارة عملية التحويل الحيواني و النباتي للحصول على إنتاج لغرض الاستهلاك أو المتاجرة أو التصنيع أو الإكثار.¹

¹ منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 36، العراق، 2013، ص 346.

الفرع الثاني: أشكال النشاط الفلاحي

لأنشطة الفلاحة ثلاث أنواع: النشاط النباتي و النشاط الحيواني و نشاط الصناعات الغذائية

أولاً: النشاط النباتي:

يتمثل هذا النشاط في المشروعات الزراعية باستطلاع الأراضي الزراعية و حرثتها و فلاحتها و زراعتها للحصول على المنتجات الزراعية لغرض تسويقها و بيعها و المميز لهذا النشاط أنه يتعامل مع مجموعة من العوامل الطبيعية التي يكون لها تأثير مباشر مثل التربة والعوامل الجوية هذا فضلا عن منوعات العمل البشري والمستلزمات السلعية من الآلات والعدد والأسمدة والبذور وغير ذلك.

وفي هذا النشاط لا توجد معادلة فنية ثابتة يخرج بمقتضاها المنتج طبقا للمواصفات والكميات المطلوبة بل أنه وإن كانت الفنون الزراعية معروفة ومدروسة ومقررة إلا أن درجة خصوبة التربة وصلاحية الأحوال الجوية وجودة البذور والأسمدة وغير ذلك من العوامل الحيوية التي تتداخل بالتأكيد في كمية الناتج وجودته، ومن ثم تكلفته.

ويشمل النشاط النباتي الأنواع من المحاصيل و المنتجات التالية:¹

1- المحاصيل الحقلية: وتكون على نوعين من المحاصيل النباتية كالحبوب والشعير والذرة والأرز.

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

ومن الجدير بالذكر أن هذه المحاصيل بنوعها لا يمكن عدها أصولا ثابتة بالنسبة للمزرعة، وذلك لأن دورة حياتها أو دورة بقائها في الحقل لا يتجاوز السنة، فبعض هذه المحاصيل يكون عمره أشهر معدودة لا تتجاوز الأربعة أشهر و البعض الآخر ثمانية أو تسعة أشهر و في كل الأحوال لا تتجاوز السنة لذلك تعد هذه المحاصيل من الأصول المتداولة بالنسبة للمزرعة.

2- منتجات البساتين و حدائق الفاكهة: و هذه المنتجات تختلف عن النوع الأول من المحاصيل، إذ المميز

لهذه المنتجات هو أنها تبقى لأكثر من سنة واحدة في المزرعة قبل أن تثمر و هي تحتاج إلى رأس مال ثابت كبير بل و أن أغلبها يستغرق أكثر من ثلاث سنوات مثل الرمان و البرتقال و التمر و العنب و غيرها، و هذا النوع من الأشجار يعد من الأصول الثابتة للمزرعة، و ذلك لأن هذه الأشجار تستغرق فترة طويلة من الزمن لكي تصبح قادرة على الإثمار، و تمر بثلاث مراحل الأولى هي مرحلة الإنشاء أو التكوين و المرحلة الثانية هي مرحلة الإنتاج و الإثمار و المرحلة الثالثة مرحلة التدهور.

¹ سنان زهير محمد جميل ، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية و إيراداتها في المنشآت الزراعية ، مجلة تنمية الريفين ، العدد 82 ، العراق ، 2006 ، ص 226.

ثانيا: النشاط الحيواني:

يتمثل هذا النشاط في تربية الحيوانات بشتى أنواعها و الدواجن و الأسماك، و ذلك إما لبيعها كمنتجات نهائية أو لإعادة إنتاج حيوانات تستخدم كأصول منتجة، و كذلك يشمل تربية النحل، و من الملاحظ على أن هذا النشاط يتعامل مع كائنات حية تختلف عن المحاصيل الحقلية و المنتجات الزراعية الأخرى.¹

ثالثا: نشاط الصناعات الغذائية:

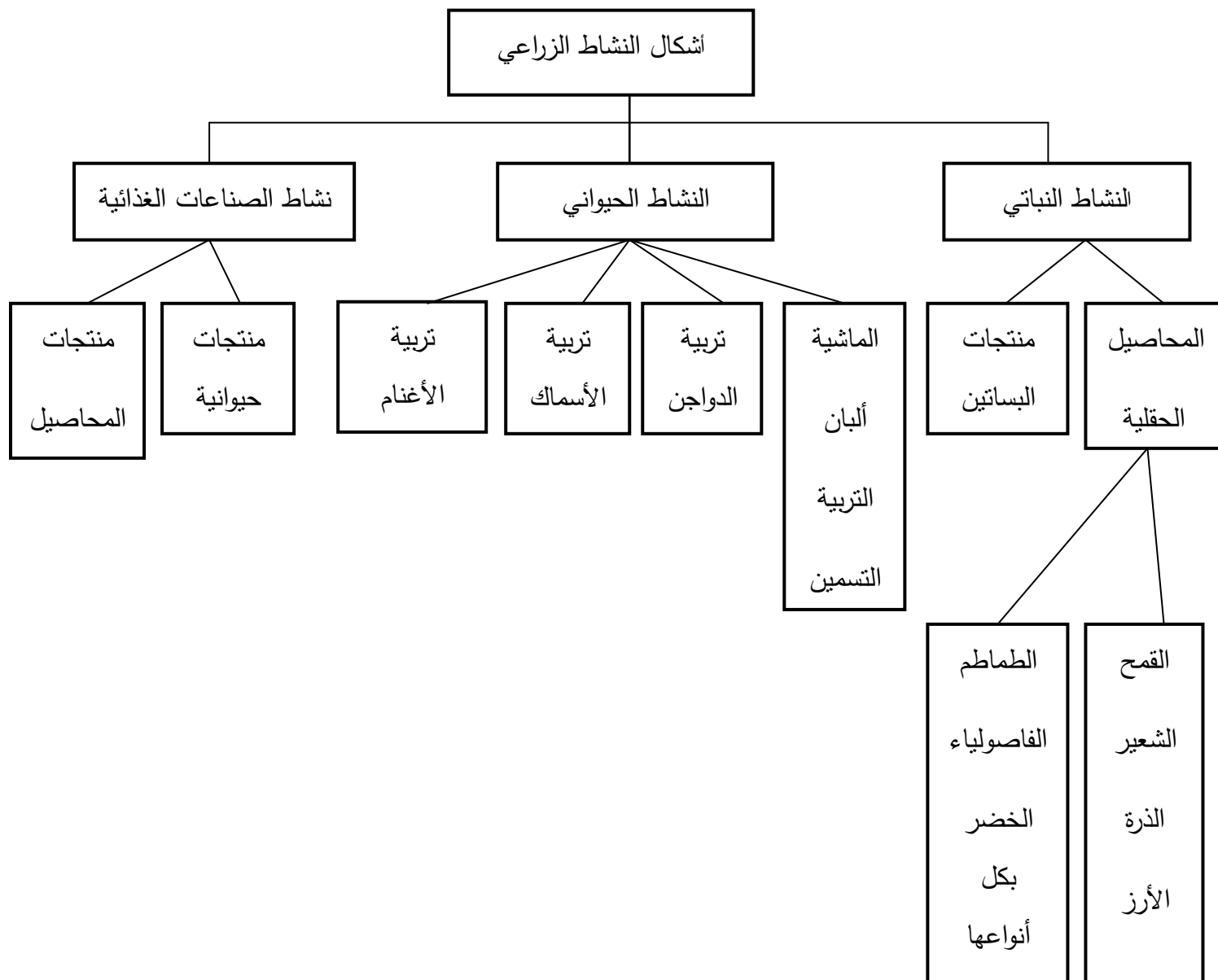
و هي الصناعات التي تعتمد على المنتجات الزراعية مثل صناعة التعليب أو صناعة الأعلاف أو صناعة الألبان وغيرها.²

¹ سنان زهير محمد جميل ، نفس المرجع السابق ، ص 227.

² جمانة حنظل التميمي و كفاح جبار حسن ، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي و القاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11 دراسة تحليلية مقارنة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد الثامن ، العدد 31 ، 2012 ، ص 171 .

الشكل الموالي يوضح أشكال النشاط الزراعي:

الشكل رقم(1): أشكال النشاط الزراعي



المصدر: من إعداد الطالبتين و بالاعتماد على المراجع السابقة

الفرع الثالث: خصائص و مميزات النشاط الزراعي

أولاً: خصائص النشاط الزراعي

يشمل النشاط الزراعي الخصائص التالية:

- 1- **تعدد المنتجات الزراعية:** إن أغلب الوحدات الإنتاجية الزراعية تقوم بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد، مثلاً إنتاج محصول القمح كحبوب و ما يرافقه من منتجات الأعلاف، و إنتاج اللحوم و ما يتبعه من منتجات الصوف و الجلود و الأسمدة، و قد تكون هذه المنتجات المتعددة ذات قيم بيعيه متفاوتة، لذا يتطلب الأمر تحديد كلفة كل منتج على حدة لغرض معرفة ربحية المنتجات الرئيسية و الفرعية.
- 2- **صعوبة تمويل النشاط الزراعي:** إن المخاطر الكثيرة التي يتعرض لها النشاط الزراعي في إنتاجه، الأثر السلبي على عملية التمويل، فالدائن يتردد في تسليف المزارع أو يطلب فائدة كبيرة مقابل استعمال رأسماله في النشاط الزراعي، و لسببين الأول أن الضامن الوحيد لسدد السلف الزراعية هو الإنتاج النباتي و الحيواني، و أن هذا الإنتاج يتكون من محاصيل بيولوجية تتعرض لتلف في مرحلة النمو و تحضيرها و نقلها و تخزينها، و السبب الثاني أن أسعار المحاصيل الزراعية تتأرجح بين الارتفاع و الانخفاض غير مستقرة.
- 3- **تداخل الأنشطة الزراعية مع بعضها البعض:** تتداخل الأنشطة الزراعية فيما بينها، إذ تكون بعض المخرجات الزراعية مدخلات للأنشطة الأخرى، كمنتجات حقل القمح و الشعير تكون مدخلات لنشاط إنتاج العلف في نفس المزرعة، و منتجات هذا النشاط تكون مدخلات لنشاط الإنتاج الحيواني.¹
- 4- **موسمية الإنتاج الزراعي:** تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج بما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم و تؤدي هذه الخاصية أيضاً إلى موسمية الدخل و ضخامة قيمة الخدمات التسويقية.²
- 5- **التغير في تبويب الأصول الزراعية:** إذ تبوب الموجودات الزراعية إلى ثابتة أو متداولة باختلاف الغرض من اقتنائها فماشية التربية تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي كذلك ماشية العمل و الألبان كونها تساهم في العملية الإنتاجية أما ماشية التسمين فتبوب كأصول متداولة حيث الهدف منها المتاجرة لتحقيق الأرباح و قد يأخذ قرار بتغيير الغرض الرئيسي من اقتناء الأصل الزراعي مما يستوجب تغير أسلوب عرض تلك الأصول في قائمة المركز المالي.
- 6- **اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية:** تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط، أما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة.

¹ وعد هادي عبد الحساني و خولة حسين حمدان، دور المعايير المحاسبية و التدقيق و التمويل المالي في الرقابة على النشاط الزراعي لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد 12، العدد 39، جامعة بغداد، 2017، ص 5.

² مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة، تخصص محاسبة، المحاسبة الخاصة (المحاسبة القطاعية)، جامعة باتنة 1: الجزائر، 2015 / 2016، ص 80-81.

7- ارتفاع نسبة الأصول الثابتة: حيث تتأثر هذه الأنشطة بارتفاع نسبة التثبيتات بها و التي قد تصل إلى 75 % من رأس المال المستثمر، و تتمثل هذه التثبيتات في الأراضي و المباني (حظائر و مخازن، محطات تفريغ ...)، و الآلات و المعدات الزراعية، كما تتمثل التثبيتات في أصول ثابتة حية كالماشية و الأغنام و الدواجن المقنتاة لغرض استخدامها و ليس لغرض بيعها، و يترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشآت الزراعية و انخفاض نسبة التكاليف المتغيرة ، و هذا بدوره يستلزم أن يتجه المزارع إلى أنشطة زراعية متعددة، و القيام بأنشطة زراعية إضافية.

8- الفارق الزمني بين العملية الإنتاجية و الإنتاج ذاته: حيث أن فترة الانتظار في الزراعة بين بدء التشغيل لعوامل الإنتاج و بين الحصول على الإنتاج طويلة، فالقمح مثلا لا يثمر قبل أربعة أشهر و القطن قبل تسعة أشهر ...)، أي أن دورة الإنتاج الزراعي طويلة و ذلك بسبب موسمية الإنتاج الزراعي، بعكس الإنتاج الصناعي الذي تكون دورته قصيرة لأنها خاضعة لسيطرة الإنسان؛

الفرع الرابع: تعريف المؤسسات الزراعية

وتعرف المؤسسة الزراعية كما يلي:¹

المؤسسة الزراعية هي وحدة إنتاجية و قانونية يتوفر فيها ذلك القدر الكافي من عناصر الإنتاج لإنتاج محاصيل زراعية معينة يستعملها المزارع لاستهلاكه المباشر باستبدالها بسلع أو خدمات أخرى و بعبارة أخرى المزرعة هي مساحة من الأرض تستغل كليا أو جزئيا في الإنتاج الزراعي و يديرها شخص بمفرده أو بمساعدة غيره بغض النظر عن المساحة، و الكمية، و المكان و يصح أن تكون مساحة المزرعة مكونة من قطعتين متباعدتين أو أكثر و لكنها مرتبطة بإدارة واحدة و يمكن إجمال المكونات التي تتألف منها المزرعة بما يلي:

الأرض، المباني، الآلات و الأدوات الزراعية، القوى المحركة سواء كانت حيوانية أو ميكانيكية، حيوانات الإنتاج عمال المزرعة، رأس المال الثابت و المتداول.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الزراعية

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف المحاسبة الزراعية و خصائصها و التعرف على فروعها و أهدافها.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الزراعية

هي نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتطبيق المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية بغرض احتساب النشاط الزراعي و الذي يقصد به إدارة الشركة للتمويل البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) التي تتمثل في عمليات التكاثر و الحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعا و كميًا.²

¹ سالمى الدينوري، المحاسبة الزراعية الخاصة و النوعية في النشاط الزراعي، المبادئ و الفروض، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 2، العدد8، ص 195-196.

² وليد عمر البشير إبراهيم، مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان و المعيار الدولي رقم41، مذكرة ماجستير، جامعة الجزيرة، السودان، نوفمبر، 2016، ص 67.

و تشمل المحاسبة الزراعية الفروع التالية:¹

1- المحاسبة المالية الزراعية:

هي تطبيق للمبادئ و الأسس و الفروض المحاسبية المتعارف عليها في الوحدات التي تمارس نشاطا أو أنشطة زراعية بهدف قياس نتائج الأعمال لهذه الوحدات عن فترة زمنية معينة، و إعداد المركز المالي في تاريخ معين.

2 - محاسبة التكاليف الزراعية:

هي تطبيق لأسس و مبادئ و طرق محاسبة التكاليف في الوحدات التي تمارس نشاطا أو أنشطة زراعية بغرض قياس تكلفة النشاط الزراعي، و الرقابة عليه، و ترشيد القرارات الإدارية من خلال القيام بعملية تسجيل و تبويب و تحليل لأحداث التكاليفية بالوحدة ككل و المعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

3 - المحاسبة الإدارية :

هي تطبيق لمفاهيم و أساليب و طرق المحاسبة الإدارية في المشروعات الزراعية بهدف قياس و توصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها من أجل مساعدتها في رسم السياسات، و التخطيط، و ترشيد القرارات، و الرقابة و المتابعة، و تقييم الأداء و النتائج، و إدارة المنشأة بكفاءة و فعالية.

الفرع الثاني: مميزات المحاسبة الزراعية

الزراعة في الواقع هي صناعة من نوع خاص فالمزرعة تنتج حبوبا أو ينتج المصنع الصلب و الأحذية و الأقمشة. إلا أن أهم عنصر في ثمن تكلفة المنتجات الزراعية هو العمل، و من هذا يتضح لنا أن المحاسبة الزراعية أكثر تعقيدا من المحاسبة الصناعية و الحقيقة أن المحاسبة من الوجهة النظرية هي محاسبة صناعية إلا أنها أكثر احتياجا للدقة و العناية بسبب أهمية عنصر العمل و المصروفات و عدم أهمية المواد الأولية التي هي أسهل تحديدا في ثمن التكلفة.

و تظهر لنا هذه الصعوبة بشكل واضح من الخصائص الآتية التي تميز الزراعة عن الصناعة و التجارة:

عدد المنتجات في المزرعة أكثر منها في المشروع الصناعي على العموم.

تعطي بعض الأصول مثل عدة منتجات مثل البقر و الجاموس (عجول، ألبان، لحوم و سماد) القمح (حبوب، تبن، قش) الماشية (صوف، ألبان و لحوم و إنتاج عن طريق التناسل).

تستهلك بعض المنتجات الزراعية داخل المزرعة كالغلال و اللحوم و الخضروات و غيرها، فيجب مراقبة هذا الاستهلاك لتسوية مختلف الحسابات.

¹ د . إيمان عباس حلمي و آخرون، الأصول العلمية و العملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، الطبعة الأولى ، القاهرة، 2021، ص 15-

- ✓ يعصب تحديد كمية و قيمة المنتجات المستهلكة بهذه الكمية بدقة؛
- ✓ تدفع أحيانا مكافئة العمال عينا دون دفع النقود فمثلا تعطي لهم محاصيل زراعية أو تعطي لهم أراضي لزراعتها نضير أجرهم أو يقدم لهم الغداء من المنزل و من الصعب توزيعها بنسبة ما بدقة (العزق الحرق السماد البزل) غداء الماشية بينها و بين إنتاجها.¹

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة الزراعية بالعلوم الأخرى

1. **علم الإنتاج الزراعي:** يضم فرعي الإنتاج الحيواني و النباتي و يشمل مجموعة من العمليات الزراعية المختلفة و التي تختلف بنود تكلفتها و أسلوب تقدير هذه التكاليف، و يجب على المحاسب الزراعي الإلمام بكل تلك الأمور كي لا يخطأ في فن إمساك الدفاتر المحاسبية.
2. **علم الاقتصاد:** يبحث أساسا في المشكلة الاقتصادية و كيفية سد الفجوة بين حاجات الناس المتعددة و موارد المجتمع المحدودة، إذن علم الاقتصاد يشمل دراسة كل عناصر الإنتاج (الموارد) التي تدخل في العمليات الإنتاجية و تكلفة استخدام هذه العناصر و تسجيل تكاليف إدخالها.
3. **علم الإدارة:** تهدف الإدارة إلى الاستخدام الأمثل للموارد في المشروع و ذلك عن طريق مزج و خلط عناصر الإنتاج المختلفة للحصول على مجموعة من التوليفات التي تتشكل على التوليفة المثلى للإنتاج، و للحصول على التوليفة المثلى لا بد من توفير البيانات و المعلومات اللازمة التي تتسم بالدقة و الموضوعية و التي يكون مصدرها طبعاً هو علم المحاسبة.
4. **علم القانون:** تتخذ المشروعات الزراعية أشكالا قانونية مختلفة و تتم التعاملات بين الأفراد و الشركات وفقا لتشريعات معينة، فإن القانون يمتد عمله إلى تحديد أركان النظام المحاسبي و أنواع التسجيلات و الدفاتر لكل نشاط من الأنشطة الاقتصادية.
5. **علم الإحصاء:** يساعد علم الإحصاء في توفير الإحصاءات المحاسبية و التي تساعد المحاسب على الإدارة السليمة.²

الفرع الرابع: أهداف المحاسبة الزراعية

تتمثل أهداف المحاسبة الزراعية في:³

- ✓ حصر و تسجيل عناصر المدخلات و المخرجات التي تنتج عن العمليات المالية للمشروع؛
- ✓ تحديد نتائج العمليات من ربح و خسارة في نهاية كل فترة مالية؛
- ✓ تحديد أثر العمليات المالية على الحالة المالية للمشروعات (المركز المالي)؛

¹ سالمى الدينوري، نفس المرجع السابق ، ص 196 - 197.

² محمود عرفة، المحاسبة الزراعية، مدونة مالك للمحاسبة، 2010-2011، ص 7.

³ المرجع نفسه، ص 5.

✓ امتداد الإدارة بالمعلومات وتقارير الأزمات بخصوص المركز المالي و أثر العمليات المالية على ربحية المشروع و ذلك للاستفادة منها داخليا في توجيه العمليات المستقبلية أو خارجيا في إمداد أصحاب رأس المال بالمعلومات اللازمة عن استخدام هذه الأموال خارج المشروع.

المطلب الثالث: الفروض و المبادئ المحاسبية في المؤسسات الزراعية

تقوم المحاسبة عموما على مجموعة من الافتراضات و المبادئ المحاسبية التي تسهل في أداء وظائفها و تبسط من إجراءاتها سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف المؤسسات الزراعية و التعرف أكثر على الفروض و المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها المحاسبة الزراعية.

الفرع الأول: الفروض المحاسبية في المؤسسات الزراعية

✓ فرض استقلال الوحدة المحاسبية:¹

يفترض المحاسب أن المشروع يستمر إلى ما لا نهاية و يعتبر هذا الفرض أساس لقيام المحاسب بتقييم الأصول بقيمتها التاريخية دون القيمة الاستبدالية طالما إن المشروع مستمر في أعماله.

✓ فرض ثبات القياس النقدي:

يفترض المحاسبون أن النقدية هي وحدة لقياس الملائمة لتحديد قيمة العمليات كما يفترض ثبات القوة الشرائية للنقود على مر الزمن، أي إن المحاسب لا يأخذ في عين الاعتبار التغيرات التي تطرأ على المستوى العام للأسعار و هذا الفرض يضع حدا على المعلومات المحاسبية النقدية و لذلك تظهر العديد من الآراء التي تنادي بالمحاسبة على أساس التغيرات في المستوى العام للأسعار.

✓ فرض الفترات المحاسبية:

طالما إن المشروع مستمر في أعماله فإن الأمر يتطلب معرفة نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة الانتظار حتى يتم تصفية أعماله. و لكن المستثمرين و الجهات الحكومية يرغبون في معرفة نتيجة النشاط على فترات دورية و لذلك يفترض المحاسب أن حياة المشروع مقسمة إلى فترات قد تكون شهرا أو ربع سنة، و يتم إعداد حسابات ختامية لهذه الفترة و مركز مالي للمنشأة و يفضل أن تكون الفترة المحاسبية سنة حتى يسهل تحديد صافي الدخل عنها.

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية في المؤسسات الزراعية

تقوم المحاسبة الزراعية على المبادئ التالية:²

✓ مبدأ التكلفة التاريخية

يتم بناء على هذا المبدأ تسجيل العمليات بالدفاتر بالقيمة التي دفعت حين حدوث العملية، و بالتالي يتم تسجيل الأموال بالدفاتر بالقيمة التي دفعت في سبيل اقتنائها، دون النظر إلى تقلبات السوق بعد حدوث العملية المالية؛

¹ سالمى الدينوري ، نفس المرجع السابق ، ص 200 .

² محمود عرفة ، نفس المرجع السابق ، ص 9 - 10 .

✓ مبدأ الحيطة والحذر

يقضي هذا المبدأ أن يقوم المحاسب بالأخذ في الاعتبار الخسائر المحتملة و المتوقعة عند قياس نتائج المشروع و لا يبالغ في تقدير الأرباح المحتملة، و يقضي كذلك بأن لا يغالى المحاسب في تقييم ممتلكات المشروع؛

✓ مبدأ تحقيق الإيراد

يقضى هذا المبدأ أن ما يحصل عليه المشروع من دخل يعتبر إيراد للسنة الحالية إذا كان هذا الدخل مقابل بضاعة تم بيعها للعميل و انتقلت ملكية البضاعة إليه، أو مقابل خدمة أداها المشروع، و بعبارة أخرى يعتبر الدخل الذي يحصل عليه المشروع إيراد للسنة المالية التي يتم قياس نتائج الأعمال في نهايتها؛¹

✓ مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات

يختص هذا المبدأ بتحديد متى تعتبر المدفوعات التي يقوم المشروع بتحملها بمصروفات تحمل على الفترة المحاسبية، فإذا تم تحديد المصروفات يمكن عندها مقارنة الإيرادات التي تم تحقيقها بالمصروفات التي تم تحملها لتحديد نتيجة الأعمال، و بناء على هذا المبدأ تعرف المصروفات بأنها قيمة الخدمات التي استنفدت أو استخدمت خلال السنة المالية في سبيل تحقيق الإيرادات؛

✓ مبدأ الثبات:

يختص هذا المبدأ بأن يقوم المحاسب بتطبيق نفس السياسات و الطرق من سنة إلى أخرى دون تغيير حتى يمكن مقارنة النتائج من سنة إلى أخرى على أسس ثابتة و مستمرة؛

✓ مبدأ الاستحقاق

بناء على هذا المبدأ يتم الاعتراف بالإيراد و الناتج على بيع السلع أو أداء الخدمات طبقاً لقيمة البضاعة المباعة أو قيمة الخدمة المأداة بصرف النظر عما تم تحصيله من تلك القيمة، كذلك الحال بالنسبة للمصروفات، أي الاعتراف بالبيع / الشراء الآجل و له أهمية خاصة في عمليات تسويات الجرد.

¹ محمود عرفة ، نفس المرجع السابق ، ص 9 - 10 .

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

تعتبر المعالجة المحاسبية من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، و لقد قدمنا في هذا المبحث تعريفاً للأصول البيولوجية و تطرقنا إلى أنواعها، بالإضافة إلى كيفية معالجة المحاسبية لهذه الأصول.

المطلب الأول: تعريف الأصول البيولوجية

و سنتطرق في هذا المطلب الى تعريف الأصول البيولوجية في الفرع الاول، و التميز بين الأصول الثابتة و المنتجات الفلاحية في الفرع الثاني :

الفرع الأول: تعريف الأصول البيولوجية

يعرف الأصل البيولوجي بأنة حيوان أو نبات حي مثل الأشجار المثمرة و الأبقار التي تربيتها المنشآت الزراعية بغض النظر عن هدفها، مثل المنشآت التي تربي الأبقار بهدف الحصول على منتجات الألبان، أو المنشآت التي تربي العجول من أجل الحصول على اللحم، و المنشآت التي تزرع الأشجار المثمرة من أجل الحصول على الثمار.¹

الفرع الثاني : التمييز بين الأصول الثابتة و المنتجات الفلاحية (أصول بيولوجية مخزنة)

مثل غيره من المنتجات الخاصة بالقطاعات الأخرى له منتجات ثابتة و أخرى مخزنة، حيث سنقوم هنا بالتمييز بين الأصول الإنتاجية و الأصول المستهلكة، و الأصول البيولوجية الناضجة و الغير ناضجة.²

أ / أصول بيولوجية منتجة:³

تضم الأصول البيولوجية المنتجة الماشية التي تقتني بهدف التربية للحصول على منتجات الألبان أو الإنتاج الحيواني، و الأشجار بما فيها النباتات و الشجيرات المزروعة للحصول على الثمار أو السوائل التي تستخرج منها و القابلة للبيع كسلع تجارية، و يتم الإفصاح عنها محاسبياً كأصول ملموسة ثابتة نظراً لاستخدامها للحصول على منتجات زراعية؛

ب/ أصول بيولوجية استهلاكية:

تضم الأصول البيولوجية الاستهلاكية الماشية التي تربي بهدف الحصول على اللحم، و المحاصيل الزراعية كقصب السكر و يتم الإفصاح عنها محاسبياً كأصول متداولة.

¹ أحمد دادة شهاب الدين، المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي IAS 41 ، مذكرة ماستر، جامعة عين تيموشنت ، 2020 / 2021 ، ص 10-11 .

² حنان لونيس ، محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي و العيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها مجلة معهد العلوم الاقتصادية، العدد1، المجلد23، 2020، ص 520 .

³ إبراهيم عيد الرحمان عيد الله عوض الله ، القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الأصول الزراعية و أثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة السودان ، 2015 ، ص 32 .

الجدول رقم (1): الأصول البيولوجية المستهلكة

أصول بيولوجية (الأصل)	أصول بيولوجية أخرى	منتجات فلاحية استهلاكية
الأبقار الحلوب	عجل، أبقار	حليب
عجل التسمين	/	لحوم ، جلد
الدجاج البياض	/	بيض
حيوانات المزرعة الصغيرة (الأرنب و الدجاج)	/	لحوم ، جلد
تربية الحيوانات	حيوانات صغيرة للتربية	لحوم ، ذبيحة
أشجار الفواكه	/	فاكهة محصودة (ناضجة)
الكروم	/	العنب
أشجار في غابة مزروعة	/	جذوع أشجار
ملكات النحل	نحل (أسراب)	عسل
تربية الأسماك	/	أسماك مستزرعة

المصدر: حنان لونيس، مرجع سبق ذكره، ص 521.

ج/ الأصول البيولوجية الناضجة:¹

الأصول البيولوجية المنتجة البالغة هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت إلى عمر إنتاجها بانتظام خلال فترة حياتها أو أعطت منتجاتها الفلاحية أو أصولها البيولوجية الأخرى. مثال عن ذلك الكروم البالغة 5 سنوات من عمرها هي نشطة وهي أصل بيولوجي ناضج. النضج هو مفهوم نسبي جدا للحيوانات التي يتم تربيتها لإعطاء اللحم التي تعتبر ناضجة للذبح قبل البيض فترة طويلة من نضجها فيزيولوجيا. فهذا اقل صحة للحيوانات التي يتم تربيتها من اجل الحليب أو البيض. الأصول الحيوية للاستهلاك الناضج هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت لمرحلة الحصاد (القمح والذرة) أو سن البيع (الماشية والدواجن القابلة للاستهلاك وغيرها).

د/ الأصول البيولوجية غير الناضجة:

الأصول الإنتاجية البيولوجية الغير الناضجة هي الحيوانات أو النباتات التي لم تصل إلى القدرة على إنتاج منتجات قابلة للتسويق أو الاستغلال على أساس منتظم (أي لم تصل إلى مرحلة الإنتاج فيها إلى الحصول على منتج قابل للاستغلال أو الاستهلاك).

¹ إبراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، نفس المرجع السابق، ص 32.

والأصول البيولوجية المستهلكة غير الناضجة هي الحيوانات أو النباتات التي لم تصل مرحلة الحصاد أو عمر البيع.¹

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية :

تختلف طرق معالجة المحاسبية من نشاط زراعي لآخر، فمثلاً أشجار الفاكهة تعتبر أصلاً ثابتاً له فترة إثمار تتراوح بين ثلاث إلى خمس سنوات، و هذا راجع لدرجة خصوبة التربة و طرق العناية بها، كما تمر الحقائق و البساتين بثلاث مراحل في المعالجة المحاسبية و هي:

الفرع الأول: أثناء فترة الإنشاء و التكوين:

تبدأ هذه المرحلة منذ حرث و تهيئة التربة الزراعية و غرس الأشجار أو الشجيرات، و قد تأخذ عدة سنوات على حسب نوع الشجرة و تنتهي هذه الفترة بمجرد بدأ الأشجار بالإثمار بشكل اقتصادي و تجاري، حيث يتم تسجيلها من ح/ 601 مشتريات شجيرات مستهلكة في جهة المدين إلى حساب موردو المخزون أو البنك في جهة الدائن.²

في نهاية كل سنة تعتبر هذه الفترة بمثابة استثمارات قيد الإنجاز حيث تضاف لها كل سنة كل الأعباء التي تحملتها المؤسسة من أجل رعاية هذه الشجيرات حتى تصبح مثمرة، فيتم دمج كافة المصاريف المنفقة على الشجيرات مع قيمة شرائها في ح/ 2340 غرسات و شتلات قيد الإنجاز كالتالي:

2340	ح/ شجيرات قيد الإنجاز	XXX	XXX
7323	ح/ شجيرات (غرسات و شتلات) منتجة		
	تحويل أعباء لاستثمارات جاري إنجازها		

عندما تصبح الشجيرات بالغة و مثمرة يتم تحويلها إلى أصول منتجة و يثبت ذلك بالقيد التالي:³

240	ح/ أشجار مثمرة	XXX	XXX
2340	ح/ شجيرات قيد الإنجاز		
	بلوغ الشجيرات مرحلة الإنتاج		

¹ حنان لونيس، نفس المرجع السابق، ص 521 - 522.

² مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة، نفس المرجع السابق، ص 84 .

³ مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة (المحاسبة القطاعية)، نفس المرجع السابق، ص 85.

الفرع الثاني: في فترة الإنتاج:

تبدأ هذه المرحلة ببداية الأشجار بإنتاج ثمار يمكن بيعها و تسمى بالفترة الإنتاجية في حياة الأشجار المثمرة، و تنتهي بنقصان غلة الأشجار بحيث تصبح العائدات لا تغطي الأعباء، أن المصاريف المتعلقة بفترة الإثمار هي مصاريف إيرادية لأنها تحافظ على الاستثمار و لا تزيد من قدرته الإنتاجية. عند جني الثمار يتم إدخالها للمخزن بتكلفة الإنتاج و تسجل من ح/ 355 منتجات تامة من اصل نباتي من جهة المدين إلى حساب الإنتاج المخزن ح/ 724 من جهة الدائن.

3551		ح/ منتجات تامة من أصل نباتي	
	XXX	ح/ الإنتاج المخزن	724
	XXX	إدخال الثمار إلى المخزن	

و عند البيع تقوم المؤسسة بإخراج الثمار بتكلفة الإنتاج و تحدد السعر و تسجل من ح/ 724 إلى الإنتاج المخزن إلى ح/ 355 منتجات تامة من أصل نباتي.

724		ح/ الإنتاج المخزن	
	XXX	ح/ منتجات تامة من اصل نباتي	355
	XXX	إخراج الثمار من المخزن للبيع	
411		ح/ الزبائن	71
	XXX	ح/ إنتاج مباع	
	XXX	فاتورة بيع المنتجات	
512		ح/ البنك	
	XXX	ح/ الزبائن	411
	XXX	تحصيل قيم المبيعات	

الفرع الثالث: في فترة شيخوخة الأشجار المثمرة:

تنتهي مرحلة الإنتاج عندما تكون إنتاجية الأشجار المثمرة قد انخفضت و أصبحت غير اقتصادية لتبدأ مرحلة تناقص الغلة، و تسجيل الاهتلاك طول فترة الإثمار، حيث يتم إثبات الاهتلاك بتسجيله من ح/ 681 مخصصات الاهتلاك إلى ح/ 284 اهتلاك الأشجار¹. و يتم اثبات قسط الاهتلاك كما يلي:

681		ح/ مخصصات الإهلاك	
	XXX	ح/ إهلاك الأشجار	284
	XXX	إثبات عبء الإهلاك	

¹ حنان لونيس، نفس المرجع السابق، ص 518.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول الحيوانية

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لماشية التسمين

نظر لأهمية الماشية باعتبارها مصدر هاماً وأساسياً لإنتاج اللحوم، والتي تعتبر المصدر الرئيسي لغذاء الإنسان فإن ماشية التسمين يعتمد أساساً على شراء الماشية بغرض تسمينها بحيث تعطي كمية اقتصادية من اللحوم على أن يتم بيعها بعد ذلك وتحقيق الأرباح، أي أن هي تلك الحيوانات التي يتم اقتناؤها بغرض بيعها إما حية أو بعد ذبحها وذلك للاستفادة من فرق السعر ونميز الحسابات التالية: ح/301: أبقار للتسمين، ح/302: أغنام للتسمين، ح/303: ماعز للتسمين، ح/304: أحصنة التسمين، ح/305: إبل التسمين، ح/306: دواجن التسمين، ح/307: حيوانات أخرى للتسمين، وتكون عملية التسجيل المحاسبي كالآتي:¹ عند شراء هذه الحيوانات نقوم بإجراء القيد التالي:

	XXX	ح/ مشتريات حيوانات التسمين	380
	XXX	ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع	4456
XXX		إلى ح/ موردو المخزونات	401

عند إدخال هذه الحيوانات إلى المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

	XXX	ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب نوع الحيوان)	30X
XXX		إلى ح/ مشتريات حيوانات التسمين	380

وعند البيع والخروج من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

	XXX	ح/ زيائن	411
XXX		إلى ح/ المبيعات من حيوانات التسمين	700
XXX		ح/ TVA المجمعة	4457
	XXX	ح/ حيوانات التسمين المستهلكة	600
XXX		إلى ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب النوع)	30X

¹ القنعي عزالدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث و الدراسات التجارية، العدد2، المجلد 4، ص 164.

وعند ذبح هذه الحيوانات لأجل إنتاج اللحم يرصد ح/30 على الشكل الآتي:

3351	ح/منتجات حيوانية	XXX	
30X	إلى ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب النوع)	XXX	

وبدوره ح/3551 الذي يتفرع إلى حسابات فرعية (ح/35511لحوم بيضاء، ح/35512لحوم حمراء، ح/35513 صوف والوبر....).

و تجدر الإشارة إلى أنه عند شراء مواد أولية من أعلاف وأدوية يجرى نفس قيد شراء المواد الأولية السابقة الذكر.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لماشية الألبان واللحوم (حيوانات الإنتاج).

أولاً: ماشية الألبان:

الماشية تعتبر مصدراً هاماً لإنتاج الألبان واللحوم، كما إن صناعة إنتاج الألبان تعتبر من أهم أوجه استغلال رؤوس الأموال كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا والدانمرك، وماشية "الفريزيان" احد أنواع ماشية الألبان المخصصة في الوقت الحاضر التي يمكن معرفة وحصر كمية الألبان وخصوصاً في حالة استخدام جهاز الحليب آلي.¹

ثانياً: أما ماشية اللحوم:

ففي السنوات الأخيرة اتجه الرأي إلى استغلال الماشية في إنتاج اللحوم بدلاً من استخدامها في العمل بالحقول أو بدلاً من الآلات الزراعية، وقد كثرت الأبحاث العلمية التي تؤدي إلى ترشيد استغلال الحيوان من ناحية إنتاج اللحوم، ويطلق على الأبقار التي تستغل لإنتاج اللحوم كمحصول "ماشية اللحوم" وقد انتشرت مشروعات هذا النوع من الماشية وذلك بعد اتساع طرق التربية السليمة.

ويلاحظ أن ماشية الألبان تختلف عن ماشية اللحوم من حيث الشكل والزيادة في كمية الدهون بخلاف الحال في ماشية الألبان التي تقلل من إنتاجها.

وهناك نوع آخر من الماشية ثنائي الغرض (أي لإنتاج الألبان واللحوم) ويطلق عليها ماشية الفرح الصغير الذي يعتمد في معيشتة على فلاحه الأرض وتتصف هذه الماشية بما يلي:

✓ أن تكون قادرة على إدرار كمية مناسبة من الألبان أن يتم تسمينها بحيث تعطي كمية اقتصادية من الألبان؛

✓ أن تنتج حيوانات ذات مواصفات عالية يمكن بيعها باعتبارها قابلة للتسمين؛

يعامل هذا النوع من الحيوانات على أنها أصول بيولوجية حية تسجل في حسابها الخاص كما يلي:

¹ القنبي عزالدين، نفس المرجع السابق، ص 165.

ح/2500 حيوانات الإنتاج الحيواني ، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات التالية:
 ح/25001 أبقار الإنتاج الحيواني .
 ح/25002 أغنام الإنتاج الحيواني .
 ح/25003 ماعز الإنتاج الحيواني .
 ح/25004 أحصنة الإنتاج الحيواني .
 ح/25005 إبل الإنتاج الحيواني .
 ح/25006 دواجن الإنتاج الحيواني .
 وتتهلك هذه الاستثمارات الحيوانية وفق مدة معينة محددة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2):مدة حياة وبدائية إنتاج بعض الأصول الحيوانية.

الأصل الحيواني	مدة المنفعة (الحياة)	مدة بداية الإنتاج
الأبقار	10 سنوات.	18 شهرا.
الأغنام	06 سنوات .	09 أشهر .
الدجاج	02 سنتين.	60يوم(شهرين)
لإبل والأحصنة	15سنة.	18 شهرا.
الماعز	06 سنوات.	09 أشهر.

المصدر: القنعي عز الدين محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث و الدراسات التجارية، العدد2، المجلد4 ، 2020.

بما أن هذه الحيوانات تعتبر كأصول ثابتة فقيد التنازل عنها بنفس قيد التنازل عن الاستثمارات وذلك كما يلي:

462	ح/حقوق التنازل عن التثبيتات	XXX
285	ح/ اهتلاك حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX
295	ح/خسارة قيمة حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX
(652)	ح/ نواقص القيم عن خروج أصول حيوانية	XXX
250	إلى ح/ حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX
(752)	ح/ فائض القيمة عن الأصول الحيوانية	XXX

وعند ذبحها للاستفادة من لحمها فتعتبر كحالة استثنائية فتحول أولا إلى ح/36 استثمارات محولة إلى مخزونات وفق القيد التالي:

285	ح/ اهتلاك حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX
295	ح/ خسارة قيمة حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX
36	ح/ استثمارات محولة إلى مخزونات	XXX
250	إلى ح/ حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX

ومن ثم تعامل معاملة حيوانات التسمين كما سبق ذكره.

وفي حالة إنتاج هذه الحيوانات للحليب، البيض، الصوف... إلخ نقوم بإجراء القيد الآتي:

3551	ح/منتجات حيوانية	XXX	XXX
724	إلى ح/تغير المخزونات من المنتجات		XXX

وفي حالة بيع الإنتاج (إعداد فاتورة، خروج الحيوانات) نقوم بإجراء القيد التالي:

411	ح/زبائن	XXX	XXX
701	إلى ح/المبيعات من المنتجات		XXX
724	ح/تغير المخزونات من المنتجات	XXX	XXX
3551	إلى ح/ منتجات حيوانية		XXX

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لماشية التربية

تعتبر الماشية مصدرا هاما وأساسي لإنتاج اللحوم ، كما إن صناعة إنتاج اللحوم تعتبر من أهم مجالات الاستثمار في الوقت الحالي نظرا لزيادة الطلب على منتجات اللحوم باعتبارها المصدر الأساسي لغذاء الإنسان، ولذلك يجب المحافظة على استمرار نشاط إنتاج اللحوم وذلك من خلال إنتاج سلالات جديدة بهدف بيعها وبالتالي ضمان استمرار توافر الماشية اللازمة لدعم نشاط إنتاج اللحوم. أو هي تلك الحيوانات التي تفتتت لغرض التكاثر حيث يتم تربية ي المواشي إما لبيعها بعد مدة (التسمين) أو الاحتفاظ بها كأصول المنتج الرئيسي لهذه الحيوانات هو المواليد فتعامل هذه الحيوانات معاملة حيوانات الإنتاج فيما يخض الاهتلاك وخسارة القيمة والتنازل وعند ولادة سلالة جديدة نميز بين السلالات المحولة من الإنتاج إلى التربية وتلك المحولة إلى البيع.¹

عند الشراء نقوم بإجراء القيد التالي:

2501	ح/حيوانات التربية	XXX	XXX
4456	ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع	XXX	XXX
404	إلى ح/موردو التثبيات		XXX

¹ القنعي عزالدين، نفس المرجع السابق، ص 167.

وعند إنتاج سلالة جديدة نقوم بإجراء القيد التالي¹:

XXX	XXX	ح/منتجات حيوانية إلى ح/تغير المخزونات من المنتجات	724	3551
-----	-----	--	-----	------

وقبل مرحلة الإنتاج أي عند الولادة وعند نهاية كل سنة نقوم بإجراء القيد التالي :

XXX	XXX	ح/ الأصول الحيوانية الجاري انجازها إلى ح/ الإنتاج الحيواني للأصول المادية	732	232
-----	-----	--	-----	-----

وعند بلوغ هذه الحيوانات مرحلة الإنتاج نجري القيد التالي:

XXX	XXX	ح/حيوانات الإنتاج الحيواني		2500
	XXX	ح/حيوانات التربية		2501
		إلى ح/ الأصول الحيوانية الجاري انجازها	232	

وفي حالة البيع وخروج الحيوانات من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

XXX	XXX	ح/ زبائن		411
		إلى ح/ المبيعات من المنتجات	701	
XXX	XXX	ح/ تغير المخزونات من المنتجات		724
		ح/ منتجات حيوانية	3551	

¹القنبيعي عزالدين، نفس المرجع السابق، ص 167.

خلاصة الفصل

لقد حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة الزراعية و النشاط الزراعي من خلال إعطاء التعريفات و الخصائص، و الأهداف التي جاءت بها المحاسبة الزراعية إضافة إلى إبراز أهم الفروض و المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها هذه الأخيرة، كما تم تحديد كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية و الحيوانية كل على حدا.

الفصل الثاني: مدخل للمعايير المحاسبية

و النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية

الدولية و المعيار رقم 41

المبحث الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي و

تقييمه للأصول البيولوجية

تمهيد

تعمل أغلب دول العالم على تطبيق مجموعة من المعايير الدولية و التي يطلق عليها اليوم بالمعايير المحاسبية الدولية، فتضمنت هذه المعايير معيار يخص القطاع الزراعي الذي يأخذ حيزا كبيرا من الاهتمام في مختلف الدول حيث يقوم هذا المعيار بمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية و عرض مختلف البيانات المالية و الإفصاحات المتعلقة بالأنشطة الزراعية.

على غرار العديد من الدول قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية، حيث تبنت النظام المحاسبي المالي من خلال القانون رقم 07-11 الذي بدوره أبرز أهم الإضافات التي لم يلبها المخطط المحاسبي الوطني لاحتياجات مختلف الأنشطة و القطاعات و خاصة القطاع الزراعي.

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية و المعيار الدولي رقم 41؛

المبحث الثاني: ماهية النظام المحاسبي و تقييمه للأصول البيولوجية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على المعايير المحاسبية الدولية و مدى أهميتها و كذلك التعرف على المعيار الخاص بالزراعة.

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

يتضمن هذا المبحث مفهوم المعايير المحاسبية الدولية و التعرف أكثر على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و متطلباته .

الفرع الأول: تعريف المعايير المحاسبية

التعريف الأول: يرى البعض أن مصطلح المعيار يشير إلى مجموعة من وحدات القياس أو المواصفات المقررة أو المفروضة من طرف القانون و التي نستخدمها للوصف العادل لشيء معين.

أما المعيار في المحاسبة يؤكد عليه (Littleton) بالقول " أنه مقياس متفق عليه يهدف إلى المعالجة المناسبة لحالة معينة و يعد مؤشرا عمليا للمحاسب و يقلل من المرونة الغير الضرورية و من خيارات الإدارة في التطبيق".¹

التعريف الثاني: هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبية و التدقيق أو مراجعة الحسابات.

و قد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC المعايير المحاسبية على أنها " قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم و استلهاهم حكمتهم، و لكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد، إنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، و تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، و تعتمد كإطار عام لرفع نوعية و كفاءة العمل الفني و لتحديد طبيعة و عمق المسؤولية المهنية".²

التعريف الثالث: تعرف معايير المحاسبة " بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الكيان، كما أن المعايير ليست مجرد الاسترشاد فحسب، و إنما هي تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين، لذلك يجب أن تأتي ترجمة أمينة للمبادئ المحاسبية و بعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العملية المتاحة في المكان و الزمان".³

¹ سعيداني محمد السعيد و رزيقات بو بكر، مدى توافق النظام المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 03، 2018، ص 252.

² عبد الكريم خيري، مساهمة النظام المحاسبي المالي في قياس و تقييم الأداء المالي، دراسة حالة، مذكرة ماجستير، جامعة لمسيطة، 2013-2014، ص 18.

³ بدرة بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض و الإفصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2013، ص 3.

التعريف الرابع: هي نموذج و إرشادات و تعتبر أيضا أداة التنظيم للعمل المالي و المحاسبي و ذلك من أجل التوفيق بين مصالح المستفيدين، فالمعايير تشكل قواعد محددة تصف كيفية تسجيل، تصنيف، و عرض المعلومة المالية كما يسمح تطبيقها لمعدي القوائم المالية بإكمال مهامهم على أكمل وجه.

و تكمن أهمية المعايير المحاسبية الدولية في:¹

✓ تساهم المعايير المحاسبية الدولية في عملية ضبط و تنظيم الممارسة المحاسبية، إذ يؤدي غياب الممارسة المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي، و هذا ما يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة؛

✓ وجود إطار موضعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس و التوصيل، يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية و المصلحة العامة من ناحية أخرى؛

✓ إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة و ضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى المؤسسة الاقتصادية؛

✓ إن وجود المعايير المحاسبية تساعد المهنيين و تحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة، و تعتبر كذلك دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات من أطراف خارجية.

و بالتالي فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى:²

✓ غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد يؤدي إلى المنشآت استخدام طرق متباينة، وغير موحدة، أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة؛

✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية، وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو المستفيدين الخارجيين؛

✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة، وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل؛

✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو قرار خارجي من قبل المستفيدين وكذلك الدارسين وغيرهم.

¹ صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS_IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011ص46 .

² فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبية الدولية و الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، دار جليس الزمان للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 70-71.

الفرع الثاني: أهداف المعايير المحاسبية الدولية

تسعى المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق الأهداف التالية:¹

- ✓ صياغة و نشر المعايير المحاسبية التي ينبغي أن تراعى فيها المصلحة العامة عند عرض القوائم المالية و السعي لجعلها مقبولة و معمولا بها على نطاق دولي؛
- ✓ العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة و المبادئ المحاسبية لعرض القوائم المالية؛
- ✓ مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي لطرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها و إصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- ✓ تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- ✓ العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من المعايير.

الفرع الثالث : خصائص المعايير المحاسبية الدولية

بعد أن تم التطرق إلى أهمية و أهداف وجود المعايير المحاسبية الدولية لا بد من معرفة الخصائص الأساسية الواجب توفرها في هذه المعايير:²

- أ / **الاتساق المنطقي الداخلي و الخارجي**: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية و الخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف و مفاهيم و فروض و مبادئ.
- ب / **الملائمة**: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي و هذا يتطلب الملائمة بين متطلبات الفكر و متطلبات التطبيق.
- ج / **المرونة**: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية و تغيرها من وقت لآخر و من مكان لآخر فالمعايير المحاسبية يجب أن تكون مرنة، حيث تكون عملية إعدادها عملية مستمرة و قابلة للتجديد و الإضافة.
- د / **الواقعية**: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع و تتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة . فضلا عن الخصائص المذكورة سابقا يمكن إضافة الخصائص الآتية:
- هـ / **المفهومية**: يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين و يتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.
- و / **الحيادية**: يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين.

¹ بهلولي نور الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 02، المجلد 05، 2020، ص 152.

² حسن عمر محمد و سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية و الأزمة المالية العالمية، دار مركز الكتاب الأكاديمي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 35.

ز / الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية: بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي 41 (الزراعة)

الفرع الأول: التعريف بالمعيار المحاسبي الدولي 41 (الزراعة)

تعتبر الزراعة من النشاطات الاقتصادية الهامة التي لم يسبق لمعايير المحاسبة الدولية التطرق إليها، حيث أن لها صبغة خاصة تفرقها عن غيرها من النشاطات الاقتصادية، و بذات الوقت فهي تحتل مرتبة مرموقة بتعامل فئات المجتمع بها.¹

و ليس المقصود بالزراعة النشاطات الزراعية المتعلقة باستغلال الأرض للإنتاج الزراعي و زراعة الغابات من أجل الحصول على الأخشاب فقط، بل كذلك تربية الحيوانات الحية كالمواشي و الأسماك، و التي يطلق عليهما معا بالأصول البيولوجية، إضافة إلى المنتجات الزراعية القابلة للحصاد حيث أن كثيرا من الشركات تخصصت في هذا المجال، و لا يمكن ترك الأمر دون تنظيم محاسبي لهذه النشاطات، إضافة إلى تطرق بعض فقرات المعيار عن المنح و المساعدات الحكومية حيث أن كثيرا من الحكومات تقوم بدعم هذا القطاع لأهميته.

الفرع الثاني: عرض المعيار المحاسبي الدولي 41

أولاً: الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية و عرض البيانات المالية و الإفصاح المتعلق بالنشاط الزراعي.²

ثانياً: نطاق المعيار المحاسبي الدولي 41

1/ يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن الموضوعات التالية عندما تتعلق بنشاط زراعي:³

أ. الأصول البيولوجية؛

ب. المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد؛

ت. المنح الحكومية.

2/ هذا المعيار لا يطبق على:

أ. الأرض المتعلقة بنشاط زراعي المعيار 16 الممتلكات والمنشآت والمعدات والمعيار رقم 40 الاستثمار العقاري.

ب. الأصول الغير الملموسة المتعلقة بنشاط زراعي المعيار المحاسبي رقم 38 الأصول الغير الملموسة.

¹ خالد جمال الجفارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 399.

² صالح القرا، المعيار الحاسبي الدولي رقم 41، ص1.

³ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء 5، قياس بنود الميزانية و قائمة الدخل، 2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 290.

3/ ينطبق هذا المعيار على المنتج الزراعي والذي يتم حصاده بفصله عن الأصول البيولوجية للمشروع و فقط حتى نقطة الحصاد، وبعد ذلك يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 الخاص بالمخزون أو أي معيار مناسب من معايير المحاسبية الدولية الأخرى وتبعاً لذلك فإن هذا المعيار لا يتناول معالجة المنتج الزراعي بعد الحصاد، فمثلاً تحويل العنب إلى نبيذ من قبل صاحب الكرمة الذي زرع العنب، و مثل هذه العمليات يمكن أن تكون امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي، كما أن الأحداث التي تتم يمكن أن تحصل على بعض التشابه للتحويل البيولوجي، إلا أن هذه العمليات لا تدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار. و يقدم هذا الجدول أمثلة للأصول البيولوجية، و المنتج الزراعي، و المنتجات التي تمثل نتائج المعالجة بعد الحصاد¹.

الجدول رقم (3): أمثلة عن الأصول البيولوجية، و المنتج الزراعي، و المنتجات التي تمثل نتائج المعالجة بعد الحصاد

الأصول البيولوجية	المنتج الزراعي	منتجات نتيجة معالجة بعد الحصاد
أ. الأغنام	الصوف	الخيوط_السجاد
ب. أشجار في زراعة غابية	جذوع الأشجار	أخشاب معدة للاستخدام (بناء)
ت. نباتات	قطن/ محصول قصب	خيوط، ملابس، سكر
ث. ماشية الألبان	لبن	جبين
ج. شجيرات	أوراق	شاي، طباق مجهز
ح. الكروم	العنب	النبيذ و الخمور
خ. الخنازير	ناتج دبح الحيوان leaf	السجق ، لحم خنزير مدخن
د. أشجار الفاكهة	ثمار الفاكهة	فاكهة مهيأة لاستخدامات مختلفة (فروت ، سلاط مثلاً)

المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 335.

¹ طارق عبد العال حماد، نفس المرجع السابق، ص 290.

الفرع الثالث: المصطلحات المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي 41

القيمة العادلة للأصل: هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به بين أطراف مطلعة و راغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية.¹

النشاط الزراعي: هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها.

المنتجات الزراعية: هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل: الحليب، القطن، لحوم الماشية و غيرها.

الأصل البيولوجي: هو نبات أو حيوان حي.

التحول البيولوجي: هو عمليات النمو و التكاثر و الإنتاج الذي يؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي و ينجم على هذا التحول نوعين:

أ. تغيرات في الأصل من خلال:

- ✓ النمو (زيادة في الكمية أو التحسن في النوعية)؛
- ✓ انحلال (انخفاض في الكمية أو فساد في النوعية حيوان أو نبات)؛
- ✓ تكاثر الحيوانات أو النباتات الحية.

ب. إنتاج محاصيل زراعية مثل عصارة الشجر أو ورق الشاي.

مجموعة الأصول البيولوجية: هي مجموعة النباتات أو الحيوانات الحية المتشابهة.

الحصاد: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية للأصل البيولوجي.

الفرع الرابع: المعايير المحاسبية ذات العلاقة بالنشاط الزراعي

يوجد بعض المعايير متعلقة بالنشاط الزراعي نذكرها كما يلي²:

أولاً: المعيار المحاسبي رقم 2 (المخزون)

1- هدف المعيار: يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، و يعالج هذا المعيار كيفية

حساب تكلفة المخزون المعترف بها كأصل، كما يحدد الكلفة المستفدة من المخزون و التي يعترف بها

كمصروف كما يتناول أي تخفيضات أي القيمة القابلة للتحقق، كما يقدم المعيار توجيهات حول

افتراضات تدفق التكلفة و التي تستخدم في تحميل التكاليف للمخزون.

2- نطاق المعيار: يعالج جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الأصول و التي تشمل:

- المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع إلى المسار العادي لأعمال المنشأة.

- المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج لأغراض بيعه.

¹ بلخير زين العابدي و آخرون، إشكالية قياس الأصول البيولوجية حسب SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2019-2020، ص 34.

² د. القنعي عزالدين، نفس المرجع السابق، ص 153.

- المخزون في شكل خدمات أو توريدات تستهلك أثناء عملية الإنتاج.
- المخزون لأغراض استخدامه في تقديم خدمات.

و في حالة تقديم الخدمة فإن المخزونات تشمل تكاليف الخدمة المرتبطة بالإيرادات التي لم يتم الاعتراف بها بعد (مثلا حساب تقدم العمل من جانب المهنيين كالمراجعين و المهندسين المعماريين).

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (الممتلكات و التجهيزات و المعدات)

1- هدف المعيار: إن الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات و المصانع و المعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو تستخدم في توريد البضاعة إلى المشتري، كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة و الأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير¹.

2- نطاق المعيار: يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (16) في المحاسبة عن الممتلكات و المصانع و المعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو توريدها للمشتري و الأصول المستخدمة من قبل الإدارة و الأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير، أي تلك الأصول التي يتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة و من المتوقع أن تستخدم لأكثر من فترة واحدة.

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 (المنح الحكومية)

1- هدف المعيار: تلجأ الحكومات و المؤسسات التابعة للدولة إلى تشجيع و دعم منشآت القطاع الخاص، و خصوصا تلك المنشآت التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين، كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمنشآت لتشجيعها على القيام بأنشطة و أعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح، مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها، أو تقديم مساعدات حكومية مثل المشورة الفنية و الإرشاد. و يتخذ تشجيع و دعم الدولة عدة أشكال منها تقديم مساعدات نقدية أو عينية مباشرة أو تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها لفترة محددة، أو تقديم قروض بفائدة متدنية أو بفوائد مجانية، أو المساعدة في توفير البيئة التحتية، و غيرها من أشكال المساعدات المختلفة.

2- نطاق المعيار:

- يتناول المعالجة المحاسبية و متطلبات الإفصاح عن المنح التي تتلقاها المنشآت من الحكومة، كما أنه يلزم بمتطلبات الإفصاح لأشكال أخرى من المعونة الحكومية.
- و يقدم المعيار أربعة إستبعادات:
- ✓ المشكلات الخاصة الناشئة عن انعكاس آثار الأسعار المتغيرة على القوائم المالية أو المعلومات التكميلية المماثلة؛
- ✓ المساعدة الحكومية للضريبة في شكل مزايا ضريبية؛

¹ د. الفنيقي عزالدين، نفس المرجع السابق، ص 154.

✓ مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة؛

✓ منح الحكومة التي يغطيها المعيار رقم 41 الخاص بالزراعة.

رابعاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 (الاستثمارات العقارية)

1- **هدف المعيار:** يهدف معيار المحاسبة رقم (40) إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها و القياس اللاحق لها بعد الاعتراف الأولي و متطلبات الإفصاح الخاصة بها¹.

2- **نطاق المعيار:** يجب تطبيق المعيار المحاسبي رقم 40 في عملية الاعتراف و القياس و الإفصاح الخاصة بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشأة و التي تنوي المنشأة الاحتفاظ بها لغايات التأجير للغير، أو بهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة و بالتالي الاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح رأسمالية عند عملية بيعها، كما ينطبق هذا المعيار على الاستثمارات العقارية التالية:

- العقارات المملوكة من قبل المنشأة و المؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي؛
- العقارات المحتفظ بها بموجب عقد استئجار تمويلي و المؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي.

المطلب الثالث: متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 41 (الزراعة)

أولاً: الاعتراف و القياس:²

- 1- يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:
 - تتحكم المؤسسة في الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛
 - من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل إلى المؤسسة؛
 - و يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة ذلك الأصل بشكل موثوق.
- فمثلاً إذا كان لدى المؤسسة ما أصول على شكل غابات تشمل أشجار، الأرض المزروعة و الطرق التي تمر بالغابات، فيتم تصنيف مكونات الغابات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 41 على النحو التالي:
- الأشجار كأصول بيولوجية، و الأراضي كأصول غير متداولة، أما الطرق التي تمر بالغابات فتعتبر كأصول غير المتداولة _ أصول أخرى غير ملموسة.

- 2- القياس عند الاعتراف المبدئي: يتم التفريق هنا بين الأصل البيولوجي و المنتجات البيولوجية كما يلي:
 - حسب المعيار فإن الأصل البيولوجي هو أي نبات أو حيوان حي يجب قياس الأصل البيولوجي مثل الماشية و الأشجار المثمرة عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة

¹ د. القنعي عزالدين، نفس المرجع السابق، ص 155.

² أشواق بن قدور و بويكر الشامخي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي 41 و النظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم و السياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020، ص 37.

بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحا منها أي اهتلاك متراكم و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة. ولا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية و تصنف ضمن بند المصانع و الممتلكات و المعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16، أما الأشجار نفسها فهي أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار؛

✓ حسب المعيار فإن المنتجات البيولوجية هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل الحليب و لحوم الماشية و غيرها. يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حلها من الأصل البيولوجي مثل الحليب و التمر بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف مقدرة عند نقطة البيع.

و هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي تكلفته في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون حول المنتجات الزراعية إلى بضاعة بعد الحصاد.

و يفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائما، و بالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائما. تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي:

- عمولات الوسطاء و المتعاملين في سوق المنتجات الزراعية؛
- الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع؛
- أية رسوم و ضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية رسوم التحويل.

هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج البيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية و المصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات.

✓ لتسهيل تحديد القيمة العادلة يمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات فقرة بعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر، و لا تعتبر القيم الواردة في العقود الآجلة بيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة، حيث يتم تحديد القيمة العادلة في تاريخ إعداد القوائم المالية و ليس في تاريخ تنفيذ العقد لأجل لاحقا.

✓ في حالة عدم وجود سوق نشيطة لتحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي و المنتجات البيولوجية على المنشأة استخدام واحدة أو أكثر من الأساليب التالية لتحديد القيمة العادلة.

✓ سعر أحداث الصفقة تمت في السوق شريطة استقرار الظروف الاقتصادية بين تاريخ الصفقة و تاريخ الميزانية.

✓ الأسعار السوقية للأصول مشابهة مع إجراء تعديل يأخذ الاختلاف في الأصل.

✓ الأسعار السائدة لوحدة الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية مثل سعر الكيلو غرام الواحد للماشية الحية أو الكيلو غرام من القمح و هكذا.¹

¹ أشواق بن قدور و بويكر الشامخي، نفس المرجع السابق، ص38.

و إذا لم تتوفر أسعار السوق أو القيم المحددة من قبل السوق و الأصل البيولوجي ، في هذه الحالة يمكن للمنشأة استخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر السوق الحالي قبل الضريبة لتقدير القيمة العادلة.

✓ فروقات التقييم بالقيمة العادلة الأرباح و الخسائر: يتم إظهار الأرباح و الخسائر الناجمة عن الاعتراف الأولي أو المبدأ بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع أو أية تغيرات ضمن جدول حسابات النتائج للفترة المرتبطة بها.

ثانيا: المنح الحكومية:¹

المنحة الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي التي يتم قياسها بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يجب الاعتراف بها على أنها دخل وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام.

إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مشروطة بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية أن لا تقوم بنشاط زراعي محدد فإنه يجب على المشروع الاعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل وذلك فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.

ثالثا: الإفصاح عن المعيار

يجب على المشروع بما يلي:

✓ الإفصاح عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناجمة أثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية؛

✓ تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية وقد يأخذ الإفصاح شكل سرد أو وصف كمي؛

✓ بيان طبيعة أنشطته التي تتعلق بكل مجموعة من الأصول البيولوجية؛

✓ بيان القياسات أو التقديرات الغير مالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة ولنتاج المحاصيل الزراعية خلال الفترة؛

✓ الإفصاح عن الأساليب والافتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد لكل مجموعة من الأصول البيولوجية؛

✓ الإفصاح عن الموجودات البيولوجية محددة الملكية والمبالغ المسجلة للموجودات البيولوجية المرهونة كضمان للالتزامات؛

✓ الإفصاح عن الالتزامات لتطوير وامتلاك الأصول البيولوجية؛

¹ رجال نبيل و آخرون، تقييم و معالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي SCF مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2020-2021، ص 10-11.

- ✓ الإفصاح عن الاستراتيجيات لإدارة المخاطر المالية فيما يتعلق بالنشاط الزراعي؛
- ✓ تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية وتشمل المطابقة ما يلي:
- ✓ المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع؛
- ✓ الزيادات الناجمة عن المشتريات؛
- ✓ الانخفاضات الناجمة عن المبيعات؛
- ✓ الانخفاضات الناجمة عن الحصاد؛
- ✓ الزيادات الناجمة عن دمج منشآت الأعمال؛
- ✓ صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبي؛
- ✓ تقديم افصاحات إضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يكمن قياس القيمة العادلة بشكل موثوقا به تتضمن تلك الافصاحات وصف الأصول البيولوجية و أسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة وأسلوب استهلاك المستخدم ومعدلات الاستهلاك المستخدمة كذلك إجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم في بداية ونهاية الفترة؛
- ✓ الإفصاح عن مدى طبيعة المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية والشروط التي تم تلبيتها فيما يتعلق بتلك المنح والانخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية؛

رابعاً: المكاسب و الخسائر:¹

- المكسب أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة لأصل بيولوجي عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة التي نتجت فيها.
- المكسب أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.
- خامساً: الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية.²**

- ✓ عندما لا يكمن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصفا للأصول و إيضاحا حول عدم إمكانية قياس القيمة بموثوقية.
- ✓ النطاق المحتمل أن تتدرج ضمنه القيمة العادلة إن أمكن ذلك.
- ✓ أية أرباح أو خسائر معترف بها عند التصرف وطريقة الاهتلاك المستخدمة و الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك.

¹ رجال نبيل و آخرون، نفس المرجع السابق، ص11.

² أشواق بن قدور و بوبكر الشماخي، نفس المرجع السابق، ص40.

- ✓ بيان المبالغ المسجلة الإجمالية للاهلاك المتراكم في بداية ونهاية المدة¹.
- ✓ يجب الإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلا)، وذلك للأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مطروحا منها من مجموع الاهتلاك و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة. ويجب أن تشمل الإفصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الانخفاض في القيمة واستعادة خسائر الانخفاض في القيمة والاهتلاك المتعلق بالفترة الحالية.
- ✓ إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة التي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر التكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة العادلة يجب عرض الإفصاحات التالية: (مثل وصف الأصول البيولوجية وتوضيح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق خلال الفترة الحالية وأثر التغير في قيمة الأصول البيولوجية).
- ✓ المنح الحكومية: يجب الإفصاح حول طبيعة ونطاق المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية والشروط التي لم يتم تليتها وأي انخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة.

¹ أشواق بن قدور و بويكر الشماخي، نفس المرجع السابق، ص40.

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي وتقييمه للأصول البيولوجية

يتناول هذا المبحث النظام المحاسبي المالي بشكل عام علما بأن لكل وحدة اقتصادية نظامها الخاص الذي يتناسب مع حجمها وطبيعة أعمالها، وللنظام المحاسبي أهمية خاصة به لكونه يساعد على توفير البيانات المالية عن العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة بالإضافة إلى تقييم الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

سننتظر في هذا المطلب إلى التعرف على النظام المحاسبي المالي و أهم خصائصه و طريقة تقييمه للأصول البيولوجية.

الفرع الأول: تعريف و خصائص النظام المحاسبي المالي

أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي

يعرف النظام المحاسبي المالي حسب المادة 3 من القانون رقم 11/07 حسب الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية على أنه " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، و تصنيفها، و تقييمها، و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.¹

و يعرف من الناحية القانونية: النظام المحاسبي المالي الجديد هو مجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية و المحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقاً لأحكام القانون و وفقاً للمعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها.²

ثانياً: خصائص النظام المحاسبي المالي

من أهم خصائص النظام المحاسبي المالي نذكر ما يلي:³

- ✓ يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي و إعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ الإعلان بصفة أكثر وضوحاً و شفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات و تقييمها و إعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات و تسهيل مراجعة الحسابات؛
- ✓ يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة و مقروءة تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، قانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة الموافق ل 25 نوفمبر 2007، يتضمن

النظام المحاسبي المالي، ص 3.

² عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، ص 291.

³ علي سماي و خلف الله بن يوسف، مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات المؤسسات الاقتصادية، دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات بعد مرور 4 سنوات من تطبيق SCF، بدون سنة نشر، ص 179.

الفرع الثاني: أهمية و أهداف النظام المحاسبي

أولاً: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمّن أهمية النظام المحاسبي المالي في:¹

- ✓ يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة؛
- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم و كذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب؛
- ✓ يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لاتخاذ القرار، و تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- ✓ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- ✓ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تتركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- ✓ يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- ✓ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات، و تكريس الثقة في الوضع المالي للمؤسسة؛
- ✓ انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- ✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- ✓ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه، أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- ✓ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- ✓ يعتمد على القيمة العادلة أي تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- ✓ تقديم صورة وافية عن الوضع المالي للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة و تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

¹ عبد الكريم خيرى، مساهمة النظام المحاسبي المالي في قياس و تقييم الأداء المالي، دراسة حالة، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، 2013-2014، ص 42.

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

- يهدف النظام المحاسبي المالي إلى عدة أهداف نذكر منها ما يلي:¹
- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
 - ✓ الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذه الأنظمة؛
 - ✓ تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
 - ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
 - ✓ تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية و التجارة العالمية؛
 - ✓ العمل على ترسيخ أسس حوكمة المؤسسات؛
 - ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية للمؤسسة؛
 - ✓ التمكن من قابلية المقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي؛
 - ✓ تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين و المستعملين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها و شفافيته؛
 - ✓ نشر معلومات كافية وصحيحة، و موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم.

الفرع الثالث: مبادئ و فروض النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: فروض النظام المحاسبي المالي

يقوم النظام المحاسبي المالي على افتراضين أساسيين هما:²

1. فرض استمرارية الاستغلال (النشاط):

يقوم فرض الاستمرارية على أساس أن الشركة مستمرة في أداء نشاطها في الظروف العادية، و أنه لا يوجد اتجاه صريح أو ضمني لتصفيتها في الأجل القريب، و قد استقر هذا الافتراض في الفكر المحاسبي و خاصة بعد ظهور الشخصية الاعتبارية لشركات الأموال حيث لا يتوقف بقائها و استمرارها على بقاء أو استمرار عمر المساهمين. و يفترض كحد أدنى أن الشركة سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه و بما يكفي للوفاء بالتزاماتها و تنفيذ العقود و التعهدات القائمة.

و يلاحظ أن كثيرا من المبادئ المحاسبية تجد مبررها الأساسي في فرض الاستمرارية و لعل أهم هذه المبادئ هو مبدأ التكلفة التاريخية، فطالما أن الشركة ليست في حالة تصفية اضطرارية و بالتالي ليس هناك ما

¹ زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015، ص 7.

² مجيلي خليصة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، دراسة تطبيقية، مذكرة دكتوراه، جامعة سطيف، 2017-2018، ص 144.

يجب التخلص من الأصول البيولوجية و تحويلها إلى نقدية فإن الأسعار الجارية ليست الأسعار الملائمة لتقويم الأصول، و بالتالي يجب الالتزام بأساس التكلفة التاريخية، و على ذلك فإن فكرة المقدمات و المستحقات و عدم استهلاك الأصل الثابت بالكامل و تأجيل جزء من تكلفته الأصلية لتستهلك في الفترات القادمة و كذلك فكرة التفرقة بين المصروفات الإيرادية و الرأسمالية، الاحتياطات، و تصنيف الأصول إلى متداولة و غير متداولة، كل ذلك يمثل إجراءات محاسبية تعتمد إلى حد كبير على فرض الاستمرارية.

في هذا المجال تبنى النظام المحاسبي المالي فرض الاستمرارية بموجب المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، و نص على إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الشركة لنشاطها في المستقبل المنظور، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات و التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، و إذا لم يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة و مبررة، و يحدد الأساس المستند في ضبطها في الملحق.

2. فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق المحاسبي (محاسبة التعهد أو الالتزام)

تنص معايير المحاسبية الدولية على إعداد القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، و يتطلب هذا الأساس أن يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية و الأحداث الأخرى عند حدوثها و ليس عند استلام أو دفع النقدية و ما يعادلها، كما يم إثباتها بالدفاتر المحاسبية و التقرير عن البيانات المالية التي تخصها، أي الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم دفعها و كذلك الاعتراف بالإيرادات و المكاسب سواء تم قبضها أو لم يتم قبضها.¹

و يعتبر إتباع أساس الاستحقاق أكثر فائدة في قياس الدخل الدوري من إتباع الأساس النقدي، ذلك أن المعلومات التي يوفرها أساس الاستحقاق تعتبر مؤشرا أفضل عن قدرة الشركة الحالية و المستقبلية على تحقيق تدفقات النقدية، و ينحصر الاختلاف الرئيسي بين أساس الاستحقاق و الأساس النقدي في عدم تزامن العمليات و الأحداث و الظروف التي يتأثر بها قياس الدخل خلال فترة معينة مع المتحصلات و المدفوعات النقدية التي ترتبط بها، فليس هناك بالضرورة علاقة سببية بين مقبوضات و مدفوعات الفترة و ذلك نظرا لعدم اكتمال جميع دورات الأعمال خلال نفس الفترة، و على هذا الأساس يترتب ظهور حسابات المدينين كالزبائن و حسابات الدائنين كالموردين.

¹ مجيلي خلبية، نفس المرجع السابق، ص 145.

الفرع الثاني : مبادئ النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ:¹

✓ مبدأ القيد المزدوج

في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج (دفتر اليومية) ، و يجب أن يحتوي كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين و الآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل عمليات ، و يجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن.

✓ مبدأ الوحدة المحاسبية

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08_156 يجب أن يعتبر الكيان (الشركات) كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها، و تقوم المحاسبة الكمالية على مبدأ الفصل بين أصول الشركة و خصومها، و أعبائها و نواتجها و بين أصول و خصوم و أعباء و نواتج المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميتها.

✓ مبدأ الاستمرارية

أقرت المادة 07 من نفس المرسوم بمبدأ الاستمرارية، حيث نصت على أن القوائم المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال (النشاط)، بافتراض متابعة الشركة لنشاطاتها في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات و التي من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب، و إذا لم يتم إعداد القوائم على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية و مبررة، و يحدد الأساس المستند إليه في ضبطها في ملحق.

✓ مبدأ الفترة المحاسبية

نصت المواد 12، 13، 17 من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط تركز في مجملها العمل بمبدأ الدورة المحاسبية أو مبدأ استقلالية الدورات، و هي:

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها و عن السنة التي تليها، و من أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث و العمليات الخاصة بها فقط؛
- يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كان له صلة مباشرة و مرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية؛
- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة (الختامية).

كما حددت المادة 30 من القانون 07-11 السنة المالية المحاسبية بإثني عشر شهرا تغطي السنة المدنية غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، و هذا عندما :

¹ بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2011-2015، ص 12-13.

- ارتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية؛
- في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشرة شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ القفل (الغلق) و يجب تحديد المدة المقررة.

✓ مبدأ ثبات وحدة النقود

حسب المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية لتسجيل معاملات الكيان. كما انه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية. لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات و الأحداث التي يمكن تقويمها نقدا.¹

غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي و التي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.

✓ مبدأ التكلفة التاريخية

نصت المادة 16 من نفس المرسوم على إدراج عناصر الأصول و الخصوم و المنتوجات و الأعباء و تعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان تأثير تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

غير أن الأصول و الخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

✓ مبدأ الحيطة والحذر

نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد نفاذي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تنقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه.

ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول و المنتوجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء.

يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

✓ مبدأ عدم المقاصة

يقوم هذا المبدأ على عدم جواز القيام بالمقاصة بين حسابات كل من أصول وخصوم المؤسسة أو حسابات إيراداتها و أعبائها، وهذا بهدف إظهار نتيجة أعمال المؤسسة بشكل صادق من خلال المعالجة السليمة والصحيحة والكاملة لكل العمليات التي حدثت، دون اختصارها، والأمثلة على ذلك عديدة، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر، عدم جواز المقاصة بين عنصرين محاسبين يتعلقان بطرف واحد مثل:²

- عدم جواز المقاصة بين ديون على مورد معين وحقوق لنفس هذا المورد؛

¹ مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 27، ص 12.

² مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 41.

- عدم جواز المقاصة بين الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والمبيعات محققة من طرف واحد.
 ✓ مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة

من المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية، يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان، ويمكن أيضا جمع المبالغ غير المعتبرة من المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة، ويجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة، كما يمكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على عناصر قليلة الأهمية.¹

✓ مبدأ الصدق (الصورة الصادقة)

جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 أنه يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية و النجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان ، ففي الحالة التي يبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.

✓ مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

تغيير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان، ونصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية لقولها لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن المعلومة الأفضل و التغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. كما أكد ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتحديد تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية، بقوله لا يمكن تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني.

✓ مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني

جاء في المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 هذا المبدأ بقولها تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

¹ مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 27، ص12-13.

المطلب الثاني: محاسبة الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي الفرع الأول: قواعد الاعتراف بالأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي

يجب على المؤسسة الاعتراف بالأصل البيولوجي والمحاصيل التي:¹

✓ تسيطر المزرعة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

✓ من المحتمل تدفق منافع اقتصادية؛

✓ يمكن قياسه بشكل موثوق.

الفرع الثاني : طرق تقييم الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي

يتم تقييم كل من الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية المتأتية من هذه الأصول في النظام المحاسبي المالي باستعمال القيمة العادلة التي اصطلح عليها بإسم القيمة الحقيقية مطروحا منها مصاريف نقطة البيع، وتثبت أي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوص منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منهما.

أ. تعريف القيمة العادلة "الحقيقة": هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم

منتھية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية ويتم حسابها وفق

المعادلة التالية:

القيمة العادلة = سعر السوق (سعر صافي) - مصاريف النقل - رسوم أخرى للحصول على الأصل
في السوق

ومنه فمعادلة تقييم الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية تصبح كما يلي:

تقييم الأصول البيولوجية = القيمة العادلة - مصاريف نقطة البيع (عمولات الوسطاء والسماسة تفرضها
الجهات التنظيمية وضرائب بورصات السلع ورسوم التحويل)

حيث يتم استعمال طريقة القيمة العادلة عند توفر الشرطين التاليين:²

✓ الأول يتعلق بالأطراف الداخلة في الصفقة حيث يجب أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة،

أي مستقلين وكل منهما يسعى للتفاوض على أحسن شروط يمكن الحصول عليها كما أن الصفقة تتم

بين أطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة ولا توجد معلومات

مهمة لدى طرف دون الآخر (تماثل المعلومات)؛

¹ عائشة كداتسة و آخرون، محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي رقم 41،

مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، العدد 1، المجلد 12، ص 67.

² أحمد طرطار و منصر عيد العالي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العامة،

مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، العدد 2، جامعة تبسة، ص 89.

✓ الثاني يتعلق بالظروف التي تتم فيها الصفقة حيث يشترط أن تكون هذه الظروف طبيعية (عادية) فالصفقات التي تتم مثلا في ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة.

أما في حالة عدم إمكانية تطبيق القيمة العادلة فأجاز المشرع الجزائري تقييم الأصول البيولوجية باستعمال التكلفة التاريخية منقوصا منها مجموع الاهتلاكات و خسائر القيمة.

ب. **التكلفة التاريخية:** المبلغ الذي تم على أساسه تقييم الأصول أو الخصوم المالية عند إدراجها الأولي في دفاتر المحاسبة.

ويتم حسابها وفق المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة التاريخية} = \text{القيمة الأولية} - \text{الاهتلاك المتراكم} - \text{خسائر القيمة المجمعة}$$

الفرع الثالث: مراحل تقييم الأصول البيولوجية

يتم تقييم الأصول البيولوجية عبر مرحلتين تقييم أولي و تقييم بعدي عند إقفال الحسابات بالإضافة إلى التقييم عند التنازل.¹

أولا: التقييم الأولي

يتم التقييم الأولي خلال عملية الشراء أو إنتاج الشركة لنفسها (ولادة حيوانات أو إنشاء أشجار).

1- شراء أصل بيولوجي: الأصل البيولوجي المشتري يسجل بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، أما في حالة تعذر تحديد القيمة العادلة فالقيمة الأولية لأصل بيولوجي عند التسجيل الأولي تتوافق مع تكلفة الشراء التي تتضمن السعر المدفوع إضافة إلى كل التكاليف الشراء الملحقة بالأصل (رسوم، ضرائب وغرامات غير قابلة للاسترداد، الوسطاء، النقل...).

2- إنتاج أصل بيولوجي بوسائل المؤسسة: الأصل البيولوجي المنتج بواسطة وسائل مملوكة من طرف المؤسسة يسجل بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع . في حالة عدم توفر القيمة العادلة، يجب على المؤسسة استخدام أساليب التقييم المناسبة للظروف والتي تتوفر لها البيانات بكمية كافية لتقييم القيمة العادلة. وعلى الرغم من وجود عدة طرق لتقييم الإنتاج الزراعي، إلا أننا نفضل التكلفة الكاملة (تكلفة الإنتاج) مع التوزيع الرشيد للتكاليف الثابتة لأنها تلبى متطلبات التكلفة المستخدمة في المحاسبة:

✓ **ولادة حيوان جديد:** يتم تسجيله بتكلفة الإنتاج التي تشمل كل التكاليف المرتبطة بورشة تربية الحيوانات. التكاليف المباشرة (تكلفة الحيوانات المشتراة أو النتيجة داخليا، تغذية الماشية، منتجات الصحة والنظافة، الرسوم البيطرية، تكلفة العمالة المباشرة، تكلفة الطاقة المستهلكة وتلبية الاحتياجات الحيوانية) وغير

¹ عائشة كداتسة و آخرون، نفس المرجع السابق، ص68.

المباشرة (تحسب وفق التوزيع العقلاني وتتضمن: اهتلاك مباني ومعدات الحيوانات، حصة من التكاليف العامة للمؤسسة) المنسوبة إليها.

✓ إنشاء أشجار: تكلفة أشجار منتجة من قبل المؤسسة لنفسها تتضمن تكاليف مباشرة (تكلفة النباتات، تكلفة تهيئة الأرض، تكلفة علاجات الصحة النباتية، تكلفة العمالة المباشرة، تكاليف أخرى مباشرة) وغير مباشرة (تحسب وفق التوزيع العقلاني وتتضمن حصة من التكاليف العامة للمؤسسة) مرتبطة بإنتاج الأصل.¹

ثانيا: التقييم البعدي

يتم التقييم البعدي كما يلي:

- 1- "عند إعداد القوائم المالية": في كل تاريخ إغلاق الحسابات، يجب على المؤسسة تسجيل التحول البيولوجي لأصولها، وإعادة تصنيف الفئات وتقييم حالة أصولها البيولوجية.²
- 2- بيان التحول البيولوجي (النمو): تزداد قيمة الأصل البيولوجي خلال فترة النمو، تثبت في لحظة معينة، ثم تنخفض نحو نهاية العمر الإنتاجي. في كل تاريخ إغلاق الحسابات، الأصول البيولوجية تقيم بقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. يتم تقريب القيمة الجديدة للقيمة المسجلة في الحسابات والتغيرات في القيمة العادلة التي لوحظت نتيجة للتحول البيولوجي يتم الاعتراف بها كخسارة أو ربح في السنة التي تحدث فيها. أما في حالة تعذر تحديد القيمة العادلة فالنمو البيولوجي للأصول الثابتة هو مقدار التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتكبدة خلال الفترة المتضمنة.

ثالثا: التقييم عند التنازل

الأصول البيولوجية المحولة، المتخلي عنها، الميته يتم شطبها من الميزانية بقيمتها المسجلة سواء القيمة العادلة أو القيمة المحاسبية الصافية. فوائض أو نواقص القيمة الناتجة عن هذه العملية تسجل كأرباح أو خسائر في نتيجة الدورة.

رابعا: خسائر قيمة و قسط اهتلاك الأصول البيولوجية

- 1- خسائر القيمة: يتعرض النشاط الزراعي غالبا لمخاطر مناخية و أمراض و مخاطر طبيعية أخرى. في حالة وقوع أي حدث الذي من خلال أهميته، طبيعته أو تأثيره هو معلومة ذات صلة لفهم أداء المؤسسة خلال الدورة. يتم الإشارة إلى مقدار و طبيعة العناصر الناتجة من الدخل أو المصاريف في القوائم المالية. عندما

¹ عائشة كداتسة و آخرون، نفس المرجع السابق، 68.

² نفس المرجع السابق، ص 69.

تصبح القيمة القابلة للتحويل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحويل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

لم يتناول المجلس الوطني تدهور قيمة الأصول البيولوجية لكن بالمقارنة مع المعدات والآلات والأصول البيولوجية المقدره بالتكلفة يجب إخضاعها لاختبار تحديد تدهور القيمة عند كل إقفال للحسابات. في حالة فقدان أحد الأصول البيولوجية لقيمتها على المؤسسة أن تقوم بتكوين مؤونة، نقول تدهور القيمة عن أصل بيولوجي أنه تعرض لخسارة قيمة عندما تكون قيمته المحاسبية أكبر من قيمته القابلة للتحويل.

- ✓ القيمة القابلة للتحويل هي القيمة العليا بين سعر البيع الصافي للأصول (القيمة لعادلة) وقيمتها النفعية؛
- ✓ القيمة النفعية هي القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المقبلة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدتها النفعية؛
- ✓ القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أحد الأصول من عملية تبادل ضمن شروط المنافسة العادية بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحا منها تكاليف الخروج.

2- اهتلاك الأصول البيولوجية الثابتة: يمكن القول أن الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان بنفسه.

- ✓ المبلغ القابل للاهتلاك هو التكلفة التاريخية عند التسجيل الأولي أو التكلفة المعاد تقييمها لأصل، مطروحا منها القيمة المتبقية التي يتوقع أن تحصل عليها المؤسسة لهذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد خصم تكاليف الخروج المتوقعة أما القيمة المتبقية لأصول البيولوجية فهي مساوية لسعر الكسر (جثة الحيوانات المباعة بالوزن، والخشب المستعاد من المزارع المباعة كحطب للتدفئة)؛
- ✓ قسط الاهتلاك: هناك عدة طرق لحساب قسط الاهتلاك "خطي، متناقص، وحدات الإنتاج".

يمكن حسابه وفق طريقة الاهتلاك الخطي كما يلي:¹

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{القيمة القابلة للاهتلاك} \times \text{معدل الاهتلاك}$$

¹ عائشة كداتسة و آخرون، نفس المرجع السابق، ص 70.

المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41

بعد ما تطرقنا إلى كل من النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي رقم 41 (الزراعة) تطلعنا أن نخصص هذا العنصر لعرض أوجه التشابه و الاختلاف بينهما و ذلك كما يلي:¹

الفرع الأول: أوجه التشابه

- ✓ هناك اتفاق في الهدف بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41(الزراعة) و الفقرة 19-321 من المخطط المحاسبي المالي، مع أن هذه الفقرة لم تورد هدفا خاص بها بل أن هدفها ضمن هدف النظام المحاسبي المالي.
- ✓ المرجعية المحاسبية الدولية مثل تنظيم المحاسبي الجزائري تفرض تسجيل القيمة العادلة مطروحا منها إعادة تكاليف البيع؛
- ✓ كل من النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي رقم 41 تطرق إلى الربح و الخسارة الناتجة من قياس القيمة العادلة يتم الاعتراف بها في النتيجة الصافية؛
- ✓ قام كل من النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي رقم 41 بالتطرق إلى تقييم الأصول البيولوجية و المنتجات الزراعية المتأتية من هذه الأصول؛
- ✓ فيما يخص الأصول البيولوجية الحيوانية، حسب كل من النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعيار رقم 41 يتم الاعتراف بها إذا تحققت مجموعة من الشروط (سيطرة المنشأة على الأصل نتيجة أحداث سابقة، يؤدي إلى تدفق منافع اقتصادية مستقبلية، إمكانية قياسه بالقيمة العادلة)؛

¹ عائشة كداتسة و آخرون، نفس المرجع السابق، ص71.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

- ✓ تطبق الفقرة 19-321 من SCF على جميع المؤسسات التي تختص بممارسة النشاط الزراعي بينما يطبق المعيار على الأصول البيولوجية المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد و المنح الحكومية و لا ينطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي و الأصول الغير ملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي؛
- ✓ أورد المعيار المحاسبي الدولي رقم 41(الزراعة) ثلاث شروط واجبة التحقق لأغراض الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي بينما الفقرة 19-321 لم ترد شروط الاعتراف لم يتطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى إعادة تقييم الأصل البيولوجي عكس المعيار المحاسبي الدولي رقم 41(الزراعة)؛¹
- ✓ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 تطرق إلى الزراعة بشكل عام عكس النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي صنف المحاصيل الحقلية إلى أصول جارية أما الحقائق و البساتين فصنفها إلى أصول غير جارية.
- ✓ عالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المنح الحكومية المتعلقة بالأصل البيولوجي التي تم قياسها بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، إذا كانت غير مشروطة يعترف بها على أنها دخل فقط عندما تصبح مستحقة الاستلام، أما إذا كانت مشروطة فيعترف بها على أنها دخل فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بها، أما الفقرة 19-321 من SCF لم تتعرض إلى معالجة الاعتراف بالمنح الحكومية للنشاط الزراعي؛
- ✓ طالب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 بالإفصاح عن الأرباح و الخسائر الناجمة عن التقييم بالقيمة العادلة بينما يطالب القاعدة بالإفصاح عن المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات، في حين لم تتعرض الفقرة 19-321 من SCF إلى الإفصاح عن الأعباء المتعلقة بالأصول البيولوجية و المنح الحكومية كما لم تتناول الفقرة الإفصاح عن الأراضي الزراعية.

¹ عائشة كداتسة و آخرون، نفس المرجع السابق، ص71.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم الخاصة بالنظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية و نتيجة لهذه المفاهيم عرفنا أن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تقريب و توحيد الممارسات المحاسبية و المساعدة على اتخاذ القرارات الملائمة و أهم الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمختلف الأنشطة و القطاعات و خاصة القطاع الزراعي الذي استمدها من المعايير المحاسبية الدولية، و تطرقنا إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 41(الزراعة) الذي جاء ليحدد كيفية قياس الأنشطة المتعلقة بالقطاع الزراعي. كما قمنا بمقارنة ما نص عليه النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية في إطار خاص بتقييم الأصول البيولوجية و الأنشطة الزراعية.

الفصل الثالث: الممارسة المحاسبية في
المؤسسة الزراعية-شخشوخ مسعود-

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول
البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي

تمهيد

بعد الدراسة في الفصل النظري الذي تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب لنظري المتمثل في المحاسبة الزراعية و النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة محل الدراسة و هذا لمعرفة طرق المعالجة المحاسبية من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي و مدى تلبيةه لاحتياجات المؤسسات الزراعية و تسليط الضوء على الفروقات و الاختلافات الموجودة بينه و بين متطلبات المعايير المحاسبية الدولية و بالأخص المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة و لتحقيق هدف هذه الدراسة و تدعيما للجانب النظري، سنقوم بدراسة تطبيقية في هذا الفصل حيث تطرقنا إلى:

✓ **المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة - شخشووخ مسعود بسطيف-**؛

✓ **المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لأصول البيولوجية للمزرعة النموذجية حسب SCF.**

المبحث الأول: تقديم مؤسسة المزرعة النموذجية - شخصوخ مسعود -

سنتناول ضمن هذا المبحث تعريف المؤسسة (المزرعة) و تاريخ إنشائها بالإضافة إلى عرض هيكلها التنظيمي و التعرف على أهم مكوناته.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

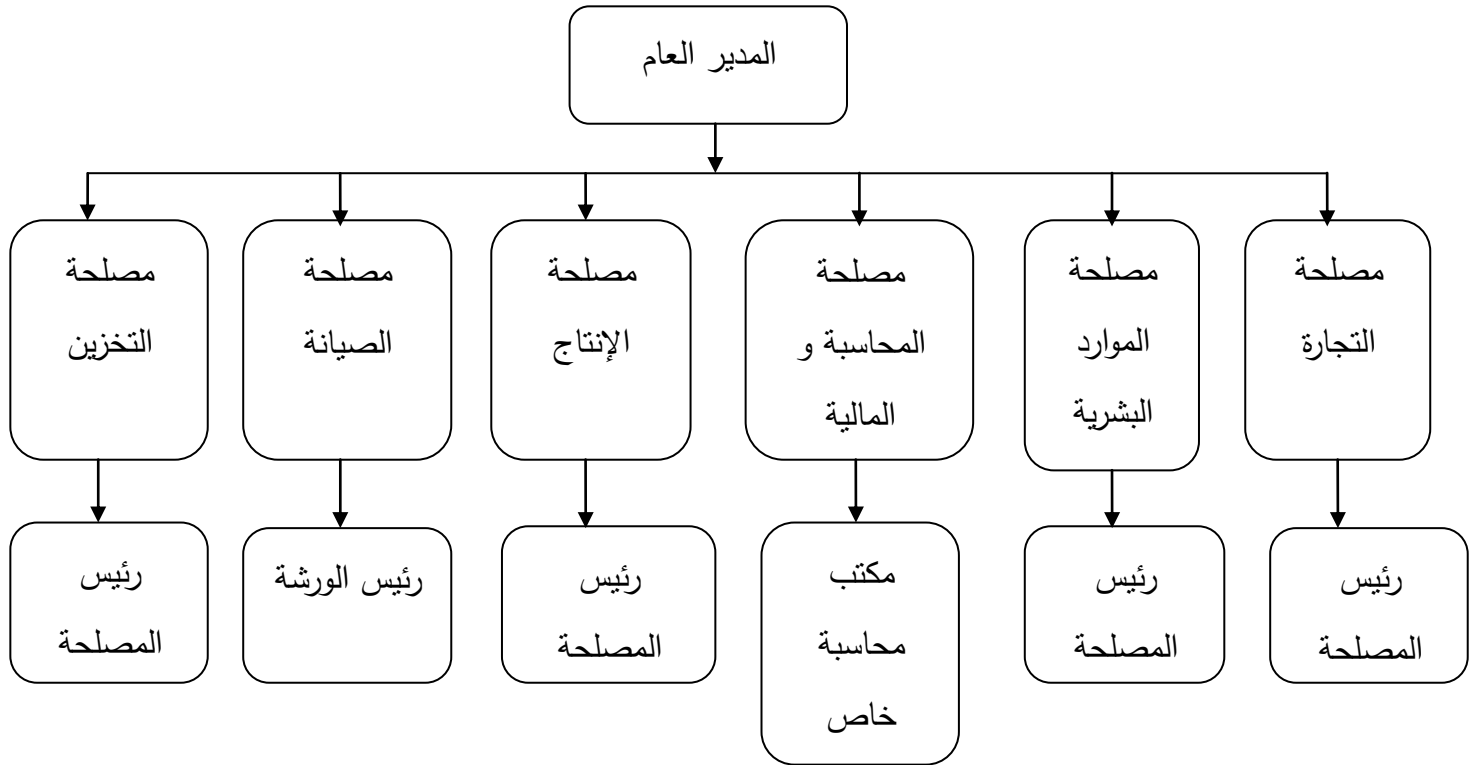
أولاً: تعريف المؤسسة

أنشئت المزرعة سنة 1962 تحت المزرعة النموذجية شخصوخ مسعود، و في سنة 2010 أصبحت عبارة عن مؤسسة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة شخصوخ مسعود، و في سنة 2017 تم ضمها إلى الشركة GIPLAIT من بين 19 مزرعة و تم تغيير القانون الأساسي للشركة حيث أصبحت SPA SOFLAIT. حيث تستمد مداخيلها المالية من الإنتاج النباتي (محاصيل كبرى و أعلاف) و الإنتاج الحيواني.

الفرع الثاني: الموقع الجغرافي للمؤسسة

يتربع المزرعة على مساحة قدرها 2107 هكتار حيث تقع في بلدية بني فودة و تتواجد شمال شرق ولاية سطيف.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



- **المدير العام:** يملك كل الصلاحيات و المتمثلة في اتخاذ القرارات الهامة بالمزرعة.
ترتكز المؤسسة على مديرية و 06 مصالح و هي:
- **مصلحة التجارة:** مكونة من رئيس مصلحة المبيعات بالإضافة إلى مساعديه و تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:
 - ✓ تنفيذ عملية البيع؛
 - ✓ مراقبة عملية البيع في المراكز؛
 - ✓ تقييم الجهود البيعية للمراكز؛
 - ✓ تسليم المنتج للزبائن حسب الطلبات.
- **مصلحة الموارد البشرية:** مهمتها القيام بدراسة المؤشرات التي تحدد المشاكل المرتبطة بالعنصر البشري و المشاركة في إعداد سياسات الأجور، بالإضافة إلى التخطيط و التنظيم و التنسيق و الرقابة، و لقد كان عملها مرتبط بهذه المصلحة.
- **مصلحة المحاسبة و المالية:** مسندة إلى مكتب خاص بالمحاسبة و من مهامها:
 - ✓ تختص بمراقبة التوازن المالي و إعداد الميزانيات و الفواتير.
 - ✓ تنظيم الفواتير الخاصة بالطلبات المؤكدة؛
 - ✓ إرسال الفواتير بتاريخ التحديد إلى الزبائن؛
 - ✓ تولي كل ما يتعلق بالشؤون المالية و المحاسبة.
- **مصلحة الإنتاج:** و تختص بمتابعة كل ما يتعلق بالإنتاج الحيواني و النباتي.
- **مصلحة الصيانة:** تعتبر من المصالح المهمة و التي يعتمد عليها في استمرار وتيرة الإنتاج و هي مكونة من رئيس الورشة و مجموعة من المهنيين من مهامها:
 - ✓ مراقبة و صيانة العتاد الخاص بالمزرعة؛
 - ✓ شراء و تخزين قطع الغيار الخاصة بمعدات الإنتاج.
- **مصلحة التخزين:** و تقوم باستلام المواد الأولية و متابعة و التسجيل.

المطلب الثالث: مكونات و أهداف المؤسسة محل الدراسة (المزرعة النموذجية)

الفرع الأول: مكونات المزرعة

أولاً: النباتات

تحتوي المزرعة على عدد كبير من النباتات التي سنتطرق إلى البعض منها: القمح الصلب، القمح اللين، الشعير، البقوليات، التفاح، الإجاص، المشمش، الزيتون.

ثانياً: الحيوانات

- ✓ الأبقار: يوجد المزرعة إسطلب خاص بتربية الأبقار حيث يصل عددها إلى 110 رأساً من بينها 60 بقرة حلوب.
- ✓ الأغنام: كما يوجد مكان خاص بتربية الأغنام 382 رأساً من الغنم.
- ✓ النحل: كما يوجد عدد معتبر من خلايا النحل.

الفرع الثاني: أهداف المزرعة

تعتبر هذه المزرعة من أهم المزارع على المستوى المحلي في مجال الإنتاج النباتي و الحيواني تسعى من خلال ذلك إلى تحقيق عدة أهداف نذكر منها:

- ✓ سد احتياجات السوق المحلي؛
- ✓ ضمان منتجات ذات جودة و إتقان لضمان مصداقية و أمان التبادلات السوقية؛
- ✓ استهداف أكبر عدد ممكن من الأسواق المحلية؛
- ✓ خلق ميزة تنافسية بين المؤسسات الناشطة في هذا القطاع.

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية للمزرعة النموذجية حسب النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: عرض القوائم المالية

القوائم المالية تمثل الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية ، و على الرغم من أنها تحتوي على معلومات صادرة خارج السجلات المحاسبية.

و تعرف أيضا على أنها ملخص البيانات و المعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الإحداث الاقتصادية للمؤسسات الخاصة، كما تمثل الجزء الأهم في التقارير المالية لأنها تمثل الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.

الفرع الأول: الميزانية (الأصول و الخصوم)

الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المالية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير خلال سنة مالية تبدأ من 01/01/.... إلى غاية 31/12/.... و تعد واحدة من أهم التقارير المالية التي تعدها المؤسسات بغرض بيان مركزها المالي.

و تتضمن الميزانية المالية للمؤسسة محل الدراسة ما يلي:

الفرع الأول: ميزانية الأصول

الأصول و تعرف أيضا بالموجودات، و هي الممتلكات المادية و المعنوية للمؤسسة مثل (المباني و المعدات و البضاعة و النقديات ...)و الأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها المؤسسة.(أنظر الملحق رقم1)

جدول رقم(04) : جانب أصول الميزانية لسنة 2020

الأصول	المبالغ الإجمالية	الاهتلاكات /المؤنات	2020	2019
الأصول الغير جارية				
فارق الاقتناء - المنتج الايجابي أو السلبي				
تثبيات المعنوية	389 934,00	225 714,00	164 220,00	207 060,00
تثبيات عينية				
أراضي				
مباني	9 937 011,87	8 547 617,11	1 389 394,76	1 546 354,64
تثبيات عينية أخرى	96 206 474,97	67 471 998,67	28 734 476,30	20 222 051,70
تثبيات ممنوح امتيازها	67 450 198,00		67 450 198,00	67 450 198,00
تثبيات يجري امتيازها	2 000 000,00		2 000 000,00	
تثبيات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة				
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	143 050,00		143 050,00	143 050,00
سندات أخرى مثبتة				
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	1 500 000,00	1 500 000,00		
ضرائب مؤجلة على الأصول	565 507,14		565 507,14	482 712,70
مجموع الأصول الغير جارية	178 192 175,98	77 745 329,78	100 446 846,20	90 051 427,04
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	47 887 356,17		47 887 356,17	39 973 644,29
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة				
الزبائن	4 015 054,00		4 015 054,00	233 800,00
المدينون الآخرون	4 538 726,17		4 538 726,17	2 498 581,54
الضرائب وما شبهها	288 000,00		288 000,00	288 000,00
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة				
الموجودات وما شبهها				
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى				

33 161 001,73	23 459 650,57		23 459 650,57	الخزينة
76 155 027,56	80 188 786,91		80 188 786,91	مجموع الأصول الجارية
166 206 454,60	180 635 633,11	77 745 329,78	258 380 962,89	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفرع الثاني: ميزانية الخصوم

والتي تعرف على أنها تضحيات محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية للمؤسسة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث أخرى. (أنظر الملحق رقم 2)

الجدول رقم (05): جانب خصوم الميزانية لسنة 2020

2019	2020	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
		رأس مال تم إصداره
		رأس مال غير مستعان به
		علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة
		فوارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة
10 725 205,97	5 133 161,93	نتيجة صافية -نتيجة صافية حصة المجمع
-9 704 628,12	-9 704 628,12	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
76 393 625,04	87 470 841,26	حصة الشركة المدمجة
		حصة ذوي الأقلية
		المجموع 1
77 414 202,89	82 899 375,07	الخصوم غير الجارية
		قروض وديون مالية
		ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
		ديون أخرى غير الجارية
67 450 198,00	67 450 198,00	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
2 890 210,38	3 260 320,37	مجموع الخصوم الغير جارية
70 340 408,38	70 710 518,37	الخصوم الجارية
		مورد وحسابات ملحقة
10 841 249,81	17 580 186,61	ضرائب
		ديون أخرى
7 610 593,52	9 445 553,06	حزينة سلبية
18 451 843,33	27 025 739,67	مجموع الخصوم الجارية
166 206 454,60	180 635 633,11	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفرع الثالث: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

جدول حساب النتائج: يعتبر حساب النتائج بيان ملخص للأعباء و المنتجات المنجزة من طرف المؤسسة الفلاحية خلال السنة المالية و لا يؤخذ في الحسبان تاريخ لتحصيل أو تاريخ الدفع و يبين النتيجة الصافية للسنة المالية للمؤسسة.(أنظر الملحق رقم 03)

جدول رقم(06): جدول حساب النتائج لسنة 2020

البيان	ملاحظة	2020	2019
المبيعات و المنتجات ذات الصلة		62 881 639,00	81 169 090,00
التغير في مخزون المنتجات الجاهزة و قيد التشغيل		9 514 962,50	576 847,50
إنتاج مجمد		3 120 000,00	910 000,00
منح التشغيل		9 312 924,00	4 149 376,72
I. إنتاج السنة		84 829 525,50	86 832 314,22
مشتريات مستهلكة		-39 239 120,55	-36 682 486,00
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		-3 748 744,60	-4 126 527,84
II. استهلاك السنة		-39 987 865,15	40 809 013,84
III. القيمة التشغيلية المضافة		44 841 660,35	46 023 300,38
نفقات الموظفين		-33 818 447,75	-30 284 238,12
الضرائب و المدفوعات الأخرى		-4 306,00	-17 000,00
IV. فائض التشغيل الإجمالي		11 018 906,60	15 722 062,26
الدخل التشغيلي الآخر		150 500,90	2 077 775,02
مصاريف تشغيلية أخرى		-1 943 744,74	-5 266 296,65
الاستهلاك و المخصصات و خسائر انخفاض القيمة		-4 175 295,27	-5 839 824,56
عكس خسائر انخفاض القيمة و المخصصات			3 882 797,73
V. نتيجة التشغيل		5 050 367,49	10 576 513,80
المنتجات المالية			
مصاريف مالية			
VI. النتيجة المالية			
VII. الدخل العادي قبل الضريبة		5 050 367,49	10 576 513,80
الضرائب المستحقة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (المتغيرات) على النتائج العادية		82 794,44	148 692,17
إجمالي الدخل من الأنشطة العادية		84 980 026,40	92 792 886,97
مجموع مصروفات الأنشطة العادية		-79 846 864,77	-82 067 861,00

10 725 205,97	5 133 161,93		الدخل الصافي من الأنشطة العادية
			البنود غير العادية(الدخل) يتم تحديدها
			بنود غير عادية(مصروفات) يتم تحديدها
			نتيجة استثنائية
10 725 205,97	5 133 161,93		الدخل العام

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفرع الرابع: جدول تدفقات الخزينة

هو عبارة عن قائمة تبين المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية للمنشأة و يمكن تعريفها أيضا " تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية و استخداماتها، و ذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي هو المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة. (أنظر الملحق رقم 04)

جدول رقم(07): جدول تدفقات الخزينة لسنة 2020

2019	2020	ملاحظة	البيان
			التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
78 834 262,51	57 974 885,00		الاتصالات الواردة من العملاء
-61 395 481,52	-69 744 675,38		المبالغ المدفوعة للموردين و الموظفين
-49 216,00	-78 125,94		الفوائد و الرسوم المالية الأخرى المدفوعة
			دفع ضرائب الدخل
17 389 564,99	-11 847 916,32		التدفق النقدي قبل البنود غير العادية
1 970 181,28	-170 988,84		التدفق النقدي من العناصر غير العادية
19 359 746,27	-12 018 905,16		صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية(أ)
			صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية
-2 163 400,00	-700 510,00		المصروفات على حيازة الأصول الثابتة الملموسة أو غير الملموسة
			المتحصلات من التصرفات في الأصول الثابتة الملموسة أو غير الملموسة
			الصرف على حيازة الأصول المالية الثابتة
			المتحصلات من التصرفات في الأصول المالية الثابتة
			الفوائد المقبوضة على الاستثمارات المالية
			توزيعات الأرباح و حصة الأرباح المستلمة
-2 163 400,00	- 700 510,00		صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية(ب)
			التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية

			إيصالات بعد إصدار الأسهم
			توزيعات الأرباح و التوزيعات الأخرى
	15 025 000,00		المقبوضات من القروض
	-13 600 000,00		سداد القروض أو الديون الأخرى المماثلة
	1 593 064 ,00		المنح (74 ، 131 ، 132)
3 081376,72	3 018 064,00		صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية(ج)
			آثار تغيرات أسعار الصرف على النقد و ما يعادله
20 277 722,99	-9 701 351,16		التغيير النقدي للفترة (أ + ب + ج)
12 883 278,74	33 161 001,73		نقدا أو ما يعادله نقدا في بداية الفترة
33 161 001,73	23 459 650,57		النقدية أو ما يعادله في نهاية الفترة
20 277 722,99	-9 701 351,16		التغيير النقدي لهذه الفترة
9 552 517,02	-14 834 513,09		التوفيق مع نتيجة المحاسبة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لأصول النباتية

تتميز غالبية المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج أي يتم زراعة المحاصيل و حصادها في مواسم معينة و هذه المحاصيل تأثر على حجم الإنتاج خلال السنة و بالتالي ستؤثر على العمل المحاسبي حيث يزداد في سنة و ينخفض في سنة أخرى.

الفرع الأول: الاهتلاك المحاسبي

قامت المؤسسة بإقتناء معدات الحصاد و كان التسجيل المحاسبي كالتالي:

700 510	700 510	ح/ معدات الحصاد	215300
		ح/ موردو التثبيتات	404100
		إقتناء معدات الحصاد فاتورة رقم .0001/20	

الاهتلاك المحاسبي لآلة الحصاد

تطبق مزرعة " شخصوخ مسعود" طريقة الاهتلاك الخطي أصولها الثابتة و نقوم بسجسيل قسط الاهتلاك

كما يلي: (أنظر الملحق رقم 10)

	2020/12/31	ح/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	681200
1 692 360,87	1 692 360,87	ح/اهتلاك معدات الحصاد	281554
		إثبات قسط الاهتلاك	

الاهتلاك المحاسبي لآلة الحرث

	2020/12/31	ح/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	681200
31 000	31 000	ح/ اهتلاك معدات الحرث	281552
		إثبات قسط الاهتلاك	

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للمحاصيل الكبرى

تقوم المزرعة النموذجية بشراء مجموعة من المشتريات و التي تكون مدة بقائها في المؤسسة أقل من سنة، و من بينها (القمح الصلب و اللين، الشعير، الأسمدة، البقوليات) ، كما تقوم بتسجيل العديد من عمليات الشراء

في دفتر اليومية حيث قمنا بعرض بعض الأمثلة من عملياتها المختلفة بمبالغ جزئية ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ بمبالغ إجمالية (أنظر إلى الملاحق).

أولاً: القمح الصلب

1- حالة الشراء بذور القمح الصلب (أنظر الملحق رقم 05 بمبالغ إجمالية)

بتاريخ 2020/10/18 قامت المؤسسة بشراء بذور القمح الصلب و كان التسجيل كآتي:

288 000	288 000	2020/10/18 ح/ مشتريات بذور القمح الصلب ح/ موردو المخزونات شراء البذور	401310	3813115
288 000	288 000	ح/ المواد الأولية و التوريدات ح/ مشتريات بذور القمح المخزنة إدخال إلى المخزن	381	31

التعليق

- تم تسجيل عملية شراء بذور القمح الصلب باعتبارها مادة أولية تدخل ضمن حسابات المجموعة الثالثة التي تعالج محاسبيا حسب النظام المحاسبي المالي حيث يعتمد في عملية التسجيل على مبدأ القيد المزدوج أي كل حدث يظهر في حسابين الأول مدين و الثاني دائن أي هناك توافق بين التسجيل المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي و المعيار رقم 02 المخزونات في ما يخص تسجيل هذه الأصول و هذه المؤسسة معفية من جميع الضرائب كون المؤسسة زراعية إنتاجية تدعم القطاع الزراعي؛

- يمكن القول أن هذه العملية تتوافق مع النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية حيث أن الأصل البيولوجي المشتري يسجل بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، ففي حالة تعذر تحديد القيمة العادلة يسجل الأصل بقيمته الأولية تتوافق مع تكلفة الشراء التي تتضمن السعر المدفوع إضافة إلى كل التكاليف.

التكلفة التاريخية = القيمة الأولية - الاهتلاك المتراكم - خسائر القيمة

تمت عملية التسديد بشيك بنكي كما يلي:

401	ح / موردو المخزونات	288 000	288 000
512	ح/البنك تسديد الفاتورة		

2- حالة استهلاك بذور القمح الصلب (أنظر الملحق رقم 06)

إخراج المواد الأولية من المخزن لاستهلاكها يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

601310	ح/ المواد الأولية المستهلكة	612 000	612 000
313100	ح/ المواد الأولية و التوريدات		

3- حالة الإنتاج (أنظر الملحق رقم 07)

عندما يصبح المحصول الجاهز فيتم حساده و تكون عملية التسجيل المحاسبي كما يلي:

355205	2020/06/21 ح/ مخزون من المنتجات	2 660 400	2 660 400
721205	ح/ إنتاج مخزن دخول المنتجات إلى المخزن فاتورة رقم 0062/20		
721205	ح/ إنتاج مخزن	2 660 400	2 660 400
355205	ح/ مخزون من المنتجات خروج المنتج لغرض البيع فاتورة رقم .0062/20		

ملاحظة: عند البيع يتم التسجيل بسعر البيع و الفرق بين تكلفة الإنتاج

التعليق

تم تسجيل العملية في حساب مدين (355205) و حساب دائن (721205) حيث تقيم هذه المنتوجات بالتكلفة الكاملة (تكلفة الإنتاج) تتضمن تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة مرتبطة بإنتاج أصل نباتي و هذا متوافق مع النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية .
تكلفة الإنتاج = القيمة العادلة - التكاليف المقدرة عند نقطة البيع

4- حالة البيع (أنظر الملحق رقم 08)

بتاريخ 2020/07/30 باعت المؤسسة 7218,8 كمية من القمح الصلب بمبلغ 7218,8 كمية من القمح الصلب بمبلغ 32 484 600 دج فاتورة رقم 0134/20.

32 484 600	32 484 600	ح/ الزبائن ح/ مبيعات من القمح الصلب فاتورة رقم 0134/20	701210	411100
32 484 600	32 484 600	ح/ الزبائن التسديد بشيك بنكي	411100	512

التعليق

تم تسجيل عملية البيع و التي تعتبر من أهم و آخر عملية تقوم بها المؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية، ظهور الحساب 411100 في الجانب المدين و الحساب المتعلق بالبيع 701210 في الجانب الدائن حيث تمت عملية التحصيل بشيك بنكي كما أن العملية لا تتضمن الرسم على القيمة المضافة باعتبار المؤسسة معفية من جميع الضرائب و الرسوم، تقيم المنتوجات عند بيعها لتعاونية الحبوب بسعر البيع و الفرق بين سعر البيع وتكلفة الإنتاج و هذه العملية تتوافق مع النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

ثالثا: عملية شراء بذور الشعير

1- حالة شراء البذور

بتاريخ 2020/10/14 قامت المؤسسة بشراء بذور الشعير بمبلغ 159 500 دج وتم التسديد نقدا و كان التسجيل المحاسبي كما يلي:

159 500	159 500	2020/10/14 ح/ مشتريات بذور الشعير ح/ موردو المخزونات شراء البذور	401310	3813130
159 500	159 500	ح/المواد الأولية و التوريدات ح/مشتريات بذور الشعير إدخال إلى المخزن	381	31

و يتم التسديد كما يلي:

159 500	159 500	ح/ موردو المخزونات ح/ البنك التسديد بشيك بنكي	512	4013130
---------	---------	---	-----	---------

2- حالة استهلاك بذور الشعير

159 500	159 500	ح / المواد الأولية المستهلكة ح/ المواد الأولية و التوريدات	31	601
---------	---------	---	----	-----

عندما يصبح المحصول جاهزا يتم حسابه و تم التسجيل المحاسبي كما يلي:

900 000	900 000	2020/06/20 ح/ مخزون من المنتجات ح/ إنتاج مخزن دخول المنتجات إلى المخازن فاتورة رقم .0019	721215	355215
900 000	900 000	ح/ إنتاج مخزن ح/مخزون من المنتجات خروج المنتج لغرض البيع فاتورة رقم .0019	355215	721215

3- حالة البيع

بتاريخ 2020/06/30 قامت المؤسسة ببيع 1644 من الشعير بمبلغ 4 110 000 دج بفاتورة رقم 081/202 و كان التسجيل المحاسبي كالاتي:

4 110 000	4 110 000	2020/06/30 ح/ الزبائن ح/ مبيعات من الشعير فاتورة رقم 081/202	701212	411100
4 110 000	4 110 000	ح/ البنك ح/ الزبائن التسديد بشيك بنكي	411100	512

رابعاً: شراء البقول (الحمص+العدس)

1- حالة الشراء

بتاريخ 2020/12/22 قامت المؤسسة بشراء البقول بمبلغ 500 500 دج و كان التسجيل كآلاتي:

500 500	500 500	2020/12/22 ح/ مشتريات البقول ح/ موردو المخزونات شراء البقول	401310	3813125
---------	---------	--	--------	---------

ويتم التسديد كما يلي:

500 500	500 500	ح/ موردو المخزونات ح/ البنك تسديد بشيك بنكي	512	401310
---------	---------	---	-----	--------

2- حالة الاستهلاك البقول

1-2- استهلاك الحمص

إخراج المنتجات من المخزن لغرض استهلاكها و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

540 000	540 000	2020/01/03 ح/ المواد الأولية المستهلكة حمص ح/ المواد الأولية و التوريدات (حمص) فاتورة رقم 003.	313140	601314
---------	---------	---	--------	--------

2-2- استهلاك العدس

122 000	122 000	ح/ المواد الأولية المستهلكة ح/ المواد الأولية و التوريدات فاتورة رقم 009.	313170	601317
---------	---------	---	--------	--------

3- حالة الإنتاج

3-1- إنتاج الحمص

عندما يصبح المنتج جاهزا يتم حسابه ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

715 000	715 000	2020/06/19 ح/مخزون من المنتجات ح/إنتاج مخزن دخول المنتجات إلى المخازن فاتورة رقم .00029	721240	355240
715 000	715 000	ح/ إنتاج مخزن ح/ مخزون من المنتجات خروج المنتج لغرض البيع فاتورة رقم .00029	355240	721240

3-2- إنتاج العدس

165 000	165 000	2020/06/20 ح/مخزون من المنتجات ح/ إنتاج مخزن دخول المنتجات إلى المخازن فاتورة رقم 0026	721245	355245
165 000	165 000	ح/ إنتاج مخزن ح/ مخزون من المنتجات خروج المنتجات لغرض البيع فاتورة رقم .0026	355245	721245

4- حالة البيع

4-1- بيع الحمص

بتاريخ 2020/09/09 قامت المؤسسة ببيع كمية من الحمص بمبلغ 168 000 دج

168 000	168 000	ح/ الزبائن ح/مبيعات من الحمص فاتورة رقم 156/20	701240	411200
---------	---------	--	--------	--------

168 000	168 000	ح/ البنك ح/ الزبائن التسديد بشيك بنكي	411100	512
---------	---------	---	--------	-----

-2- بيع العدس

بتاريخ 2020 /08/26 قامت المؤسسة ببيع كمية من العدس بمبلغ 40 000 دج فاتورة رقم 145/2020 .

40 000	40 000	ح/ الزبائن ح/ مبيعات العدس فاتورة رقم 145/2020	701245	41120
40 000	40 000	ح/ البنك ح/ الزبائن التسديد بشيك بنكي	411100	512

خامسا: مشتريات الأسمدة

1- حالة الشراء

قامت الدولة بتقديم إعانة مالية للمنشأة لتشجيع الاستثمار بالقطاع الزراعي، و كان التسجيل المحاسبي كالتالي: (أنظر الملحق رقم 05)

أ- الوعد بالإعانة

156 000	156 000	ح/ إعانات قيد الإستلام ح/ إعانات مالية تقديم إعانة مالية	748	441
---------	---------	--	-----	-----

ب- استلام الإعانة

156 000	156 000	ح/ البنك ح/ إعانات قيد الإستلام استلام إعانة مالية	441	512
---------	---------	--	-----	-----

عند شراء الأسمدة تقوم المؤسسة بالتسجيل المحاسبي التالي:

156 000	1 476 000	2020/01/20 ح/ مشتريات الأسمدة و التعديلات ح/ إعانات	748000	3821000
1 320 000		ح/ موردو المخزونات شراء الأسمدة	401310	
1 476 000	1 476 000	ح/ المواد الأولية المخزنة ح/ مشتريات الأسمدة و التعديلات إدخال إلى المخزن	382	31

تم التسديد بشيك بنكي كان التسجيل المحاسبي كما يلي:

1 320 000	1 320 000	ح/ موردو المخزونات ح/ البنك	512	401
1 320 000		تسديد الفاتورة بشيك بنكي		

2- حالة الاستهلاك

إخراج المواد الأولية من المخزن لغرض استهلاكها و تم التسجيل المحاسبي كما يلي:(أنظر الملحق

رقم 06)

246 500	246 500	ح/ المواد الأولية المستهلكة ح/ المواد الأولية و التوريدات استهلاك المواد الأولية	321000	602100
246 500				

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للأشجار المثمرة

عند قيام المؤسسة بجني الثمار تقوم بإدخالها إلى المخزون بتكلفة إنتاجها لغرض إعادة بيعها.

أولاً: التفاح

1- إنتاج التفاح

إدخال المنتجات إلى المخزن عند الجني و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:(أنظر الملحق رقم 07)

25 000	25 000	2020/08/06 ح/ منتجات من المنتجات ح/ الإنتاج المخزن إدخال الثمار إلى المخازن فاتورة رقم .212/20	721200	355200
25 000				

25 000	25 000	ح/ الإنتاج المخزن ح/ مخزون من المنتجات إخراج الثمار من المخازن فاتورة رقم .2012/20	355200	721200
--------	--------	---	--------	--------

2- بيع التفاح

عند البيع و خروج المنتج التام من المخزن يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:(أنظر الملحق رقم 08)

50 000	50 000	2020/08/06 ح/ الزبائن الخواص ح/ مبيعات التفاح بيع التفاح فاتورة رقم 136/2020.	701915	411200
50 000	50 000	ح/ البنك ح/ الزبائن الخواص تحصيل قيمة المبيعات.	411200	51200

ثانيا: الإجاص

1- حالة الإنتاج

إدخال المنتجات إلى المخزن عند الجني و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:(أنظر الملحق رقم 07)

35 000	35 000	2020/07/26 ح/ منتجات تامة ح/ الإنتاج المخزن إدخال المنتجات إلى المخازن فاتورة رقم .00176/20	721200	355200
35 000	35 000	ح/ الإنتاج المخزن ح/ مخزون من المنتجات إخراج المنتجات لغرض البيع فاتورة رقم .00176/20	355200	721200

2- حالة البيع

إخراج المنتجات من المخزن لغرض البيع و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:(أنظر الملحق رقم 08)

45 500	45 500	2020/08/30 ح/ الزبائن الخواص ح/ مبيعات الإجاز بيع الإجاز فاتورة بيع رقم .148/2020	701945	411200
45 500	45 500	ح/ البنك ح/ الزبائن الخواص تحصيل قيمة المبيعات	411200	51200

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية الحيوانية

تعد الأصول البيولوجية الحيوانية مصدرا هاما لإنتاج الألبان واللحوم والصوف والبيض والعسل وغيرها من المنتجات الحيوانية، يتوقف اعتبار الأصل الحيواني استثمارا أو مخزونا بالنسبة للمؤسسة على الغرض الأساسي من اقتنائه فإذا كان الأصل المقتنى هو ملك للمؤسسة وتنتظر أن يحقق إيرادا في المستقبل القريب اقل من سنة مالية عن طريق بيعه لذاته ، يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة (المخزونات)، أما إذا كان هذا الأصل هو ملك للمؤسسة وينتظر أن يحقق إيرادا في المستقبل البعيد أكثر من سنة مالية من خلال الاستفادة منه (الحليب، الصوف، اللحم، العسل.....)، يعتبر في هذه الحالة أصلا ثابتا يسجل في المجموعة الثانية (التثبيات).

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للأبقار

يكون التسجيل المحاسبي لعملية اقتناء أصل حيواني أمام ثلاث حالات:

- ✓ الحصول على حيوانات عن طريق الشراء (الاقتناء النقدي)؛
- ✓ الحصول على حيوانات عن طريق الإسهام؛
- ✓ الحصول على حيوانات عن طريق الإنتاج.

الاهتلاك المحاسبي لمعدات الحلب :

يتم إثبات قسط الاهتلاك في نهاية كل سنة إلى غاية انتهاء مدة الاهتلاك ، وبعدها تقرر المؤسسة إما إعادة تقييم الأصل واستعماله أو يتم استبعاده من ذمة المؤسسة.

أ- الوعد بالإعانة: هو تواعد الدولة بتقديم إعانة مالية للمؤسسة و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

441	ح/ إعانات قيد الإستلام	7 251 680	7 251 680
741000	ح/ إعانات وعد تقديم إعانة		7 251 680

ب- إستلام الإعانة : تلقي المؤسسة للإعانة المالية و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

512	ح/ البنك	7 251 680	7 251 680
441	ح/ إعانات قيد الاستلام استلام الإعانة		7 251 680

تسجيل إقتناء معدات الحلب

قامت المؤسسة باقتناء معدات الحلب و كان التسجيل المحاسبي كما يلي: (أنظر الملحق رقم 09)

		2020/09 /30		
	10 359 800	ح/ معدات الحلب		215540
7 251 680		ح/ إعانات	741000	
3 107 940		ح/ موردو التثبيتات	404100	
		إقتناء معدات الحلب		

التسديد بشيك بنكي

	3 107 940	ح/ موردو التثبيتات		404100
3 107 940		ح/ البنك	51200	
		تسديد بشيك بنكي		

تسجيل قسط الاهتلاك لمعدات الحلب

يسجل قسط الاهتلاك وفق التسجيل المحاسبي كما يلي: (أنظر الملحق رقم 10)

		2020/12/31		
	65 352	ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية		681200
65 352		ح/ اهتلاك معدات الحلب	281530	
		إثبات قسط الاهتلاك		

لدى المؤسسة محل الدراسة 110 بقرة منها 60 منتجة للحليب قيمة البقرة الواحدة 300000 دج قامت بتسديد قيمة المشتريات بشيك بنكي.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

أولاً: حالة اقتناء أصل حيواني (استثمار)

	18000000	ح/ أصول بيولوجية حيوانية		250
18000000		ح/ موردو التثبيتات	404	
		$18000000 = 300000 * 60$		
		اقتناء أصل حيواني (استثمار)		
	18000000	ح/ موردو التثبيتات		404
18000000		ح/ البنك	512	
		تسديد الفاتورة بشيك بنكي		

التعليق

تم تسجيل هذه العملية في جانبين الأول مدين ح/ 250 و الثاني دائن ح/ 404 و كان التسديد عن طريق البنك، حيث يقيم الأصل الحيواني عند الشراء بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ففي حالة تعذر عدم وجود القيمة العادلة فيتم التقييم بالقيمة الأولية عند التسجيل الأولي و هذا متوافق مع النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

تكلفة الشراء = القيمة الأولية القيمة الأولية + تكاليف الشراء المتعلقة بالأصل

ثانيا : حالة اهتلاك أصل حيواني

		2020/12/31		
342 545,46	342 545,46	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ح/ اهتلاك الأصل الحيواني (أبقار منتجة) إثبات اهتلاك أصل حيواني (أبقار منتجة)	284210	681200

التعليق

يمكن القول أن الاهتلاك المرتبط بأصل عيني يتم حسابه كعبء إذا كان مدمجا للقيمة المحاسبية للأصل المبلغ القابل للاهتلاك أو التكلفة التاريخية للأصل مطروح منها القيمة المتبقية للأصل البيولوجي، فالمؤسسة اعتمدت طريقة الاهتلاك الخطي و هذا متوافق مع النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

ثالثا : حالة مرض أصل حيواني واللجوء إلى الذبح الاضطراري : (أنظر الملحق رقم 11)

		ح/ اهتلاك الأصول الحيوانية		284210
300000	300000	ح/ أصول بيولوجية (أبقار) بيان إخراج أصل حيواني من ذمة المزرعة فاتورة رقم 109/2020.	242100	
		ح/ البنك		512
300000	300000	ح/ أصول بيولوجية (أبقار) التحصيل بشيك بنكي	242100	

رابعا: في حالة الولادة (عجول)

بتاريخ 30 / 06 / 2020 تم تسجيل عملية ولادة عجول سجلت كما يلي:(أنظر إلى الملحق رقم 07)

		ح/ حيوانات التربية		355100
80 000	80 000	ح/ تغير المخزونات من المنتجات ولادة 2 عجول فاتورة رقم 0018.	723100	

ثالثا: حالة الإنتاج : عند تحقق الإنتاج (حليب) يتم إدخاله إلى المخازن كما يلي: (أنظر الملحق رقم 12)

بتاريخ 2020/04/28 أنتجت المؤسسة 685 لتر من الحليب بمبلغ 21920 دج .

21920	21920	ح/منتجات تامة من أصل حيواني ح/ تغيير المخزونات الجارية إدخال المنتجات إلى المخازن فاتورة 213/2020	723123	355130
21920	21920	ح/تغيير المخزونات الجارية ح/ منتجات تامة من أصل حيواني إخراج المنتجات من المخزن فاتورة 213/2020	355130	723123

التعليق

تم تسجيل العملية في جانب مدين (355130) و آخر دائن (723123) حيث تعتمد هذه العملية على التكلفة المنفقة بالعناية بهذا الأصل الجديد و تشمل كل التكاليف المباشرة و الغير مباشرة المنسوبة إليها و هذا متطابق مع النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

رابعا: حالة البيع : عند قيام المؤسسة ببيع المنتجات تخرج هذه الأخيرة من المخازن بتكلفة الإنتاج وتفوتر بسعر البيع وكان التسجيل المحاسبي لبيع الحليب كما يلي: (أنظر إلى الملحق رقم 08)

289040	289040	ح/ الزبائن ح/ المبيعات من المنتجات تامة الصنع فاتورة بيع المنتجات (الحليب) رقم 038/2020	701150	411100
289040	289040	ح/الزبائن ح/ البنك تحصيل قيمة المبيعات بشيك بنكي	411100	51200

خامسا: حالة بيع الأبقار

عند البيع يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:(أنظر الملحق رقم 08)

125 000	125 000	2020/03/01 ح/ الزبائن الخواص ح/ مبيعات الأبقار مبيعات الماشية فاتورة رقم 31/2020.	701100	411200
---------	---------	--	--------	--------

125 000	125 000	ح/ البنك	51200
125 000		ح/ الزبائن الخواص تحصيل قيمة المبيعات	411200

التعليق

تتم عملية بيع الأصل البيولوجي الحيواني بظهور الحساب 411100 في الجانب المدين و الحساب 701150 في الجانب الدائن و تتم عملية التحصيل عن طريق البنك حيث يتم تقييم الأصل البيولوجي الحيواني بسعر البيع و الفرق بين سعر البيع و تكلفة الإنتاج هو هامش الربح و هذا متوافق مع النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

سادسا: التسجيل المحاسبي لشراء أعلاف الماشية و المنتجات البيطرية

1-1- شراء الأعلاف

بتاريخ 2020/12/10 قامت المؤسسة بشراء أعلاف الماشية بمبلغ 389580 دج و كان التسجيل كما

يلي:

389580	389580	ح/ مشتريات علف الماشية	381400
389580		ح/ مورودو المخزونات شراء علف الماشية	401310
389580	389580	ح/ المواد الأولية والتوريدات	31400
389580		ح/ مشتريات علف الماشية إدخال العلف إلى المخزن	381400
389580	389580	ح/ مورودو المخزونات	401400
389580		ح/ البنك التسديد بشيك بنكي	51200

1-2- حالة استهلاك الأعلاف

إخراج الأعلاف لغرض الاستهلاك و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

357915	357915	ح/ المواد الاولية المستهلكة	601400
357915		ح/ الأعلاف استهلاك علف الماشية	31400

2- التسجيل المحاسبي لمنتجات البيطرية

1-2- حالة شراء المنتجات البيطرية

بتاريخ 2020/01/12 قامت المؤسسة بشراء منتجات بيطرية و كان التسجيل المحاسبي كالتالي:

26000	2600	ح/ مشتريات منتجات البيطرية ح/ موردو المخزونات شراء منتجات البيطرية	401320	3823000
2600	2600	ح/ المواد الأولية والتوريدات ح/ مشتريات منتجات البيطرية إدخال المنتجات إلى المخزن	3823000	323000
26000	2600	ح/ موردو المخزونات ح/ البنك التسديد عن طريق البنك	512	401320

2-2- حالة استهلاك المنتجات البيطرية

6000	6000	ح/ المنتجات البيطرية المستهلكة ح/ المواد الأولية و التوريدات فاتورة رقم 212/2020	323000	602300
------	------	--	--------	--------

الفرع الثاني : المعالجة المحاسبية للأغنام

أولاً: اهتلاك الأغنام

307 066	307 066	2020/12/31 ح/ مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية ح/ اهتلاك الأغنام إثبات قسط الاهتلاك	284210	681200
---------	---------	---	--------	--------

ثانياً: حالة ولادة الأغنام

عند ولادة أصل حيواني جديد يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

11 000	11 000	2020/11/30 ح/ منتجات تامة ح/ الإنتاج المخزن إدخال المنتجات إلى المخازن فاتورة رقم 179.	723105	355210
11 000	11 000	ح/ الإنتاج المخزن ح/ منتجات تامة إخراج المنتجات لغرض البيع فاتورة رقم 179.	355210	723105

ثالثا : حالة إنتاج الصوف

12500	12500	ح/مخزون من المنتجات (الصوف) ح/ إنتاج مخزن دخول المنتجات إلى المخازن فاتورة رقم .00030	723160	355160
-------	-------	--	--------	--------

رابعا: حالة وفاة الأغنام

	6000	ح/نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية		652400
	4000	ح/ اهتلاك الأصول الحيوانية (أغنام)		284111
10000		ح/ أصول بيولوجية (أغنام) إخراج أصل حيواني (أغنام) من ذمة المزرعة	241110	

خامسا : مبيعات الأغنام

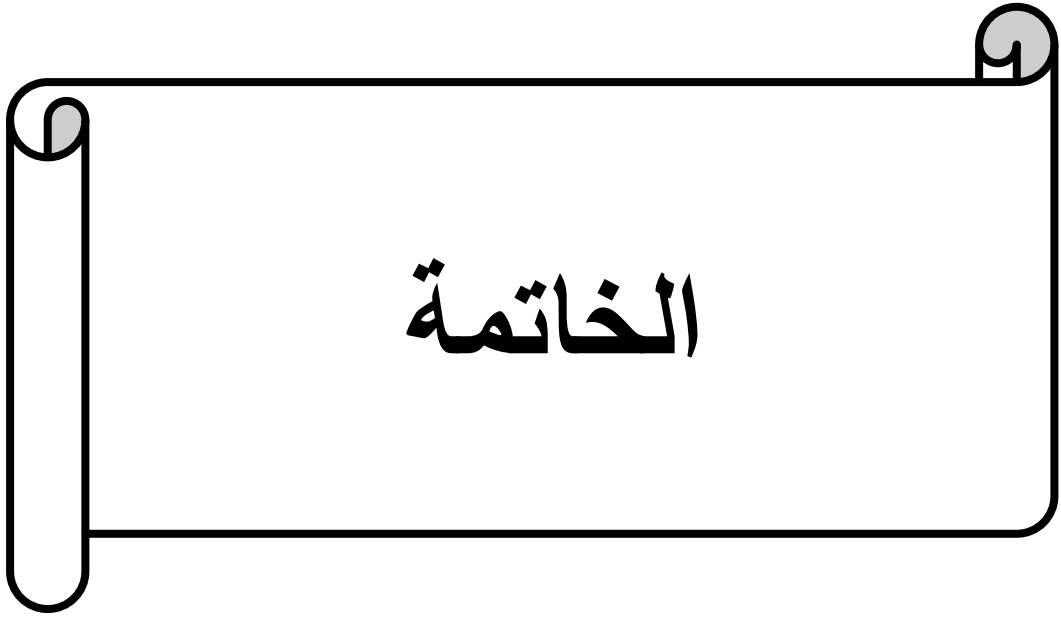
1293500	1293500	ح/ الزبائن (الخواص) ح/ مبيعات الأغنام مبيعات الأغنام فاتورة رقم 0135	701110	411200
---------	---------	--	--------	--------

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يمكن القول أن المحاسبة الزراعية هي محاسبة مبسطة و قابلة للتطبيق من قبل المؤسسات الزراعية، حيث تمكنا من الحصول على نظرة كاملة و شاملة على مختلف طرق معالجتها المحاسبية في المؤسسات الزراعية سواء ما تعلق بتقييم الأصول البيولوجية الحيوانية و النباتية أو في مجال الإفصاح و الاعتراف بهذه الأصول.

حيث توصلنا في الأخير إلى النتائج التالية:

- تعتمد المؤسسة - شخشوخ مسعود- في تقييم أصولها على التكلفة التاريخية حيث تقوم بتطبيق الاهتلاك على أصولها سنويا؛
- تطبق المؤسسة -شخشوخ مسعود- طريقة الاهتلاك الخطي؛
- تعتمد المؤسسة- شخشوخ مسعود- على مدونة حسابات خاصة بالمحاسبة الزراعية؛
- لا يوجد سوق نشط يسهل على المؤسسة تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة؛
- القطاع الزراعي في الجزائر مدعم، لأنه معفى من جميع الضرائب (الرسم على القيمة المضافة) و هذا ما لاحظناه من خلال التسجيلات المحاسبية لعمليات البيع و الشراء؛
- عند قيام المؤسسة -شخشوخ مسعود- بشراء الأصول البيولوجية تقدم لها الدولة إعانات مالية لتشجيع الاستثمار؛
- يوجد اختلاف في تقييم الأصول البيولوجية (النباتية و الحيوانية) حيث النظام المحاسبي المالي يعتمد على التكلفة التاريخية بينما المعيار المحاسبي الدولي 41 يعتمد على القيمة العادلة.
- مؤسسة -شخشوخ مسعود- تقوم بالعرض و الإفصاح على مختلف القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- مؤسسة -شخشوخ مسعود- تقوم بالجرد الدائم لعملياتها المحاسبية؛



تطرقنا في هذا الموضوع إلى محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في المؤسسة الزراعية.

حيث تطرقنا فيه إلى فصلين نظريين و الآخر تطبيقي ، فالفصل الأول و الثاني(النظري) يشمل الإطار النظري للمحاسبة الزراعية إضافة إلى النظام المحاسبي المالي و كيفية اعتمادها على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عمليات الاعتراف و التقييم و الإفصاح عن قوائمها المالية و إظهار مركزها المالي بشكل أفضل، أما الفصل الثالث فحاولنا فيه التطرق إلى كيفية تطبيق معالجة الأصول البيولوجية داخل المؤسسة الزراعية حسب النظام المحاسبي المالي.

و من خلال دراسة حالة في المزرعة النموذجية-شخشوخ مسعود- توصلنا إلى نتائج و توصيات عامة في مجال البحث وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي من أجل إثبات صحة الفرضيات و من ثم الإجابة على إشكالية الموضوع و تساؤلاته الفرعية و عرض أهم النتائج الاقتراحات و آفاق الدراسة.

1. إختبار الفرضيات

- ✓ تمتلك مؤسسة - شخشوخ مسعود- كل من الأصول البيولوجية النباتية (قمح، شعير، أشجار) و الحيوانية (أبقار، أغنام) و هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛
- ✓ تطبق مؤسسة - شخشوخ مسعود- المحاسبة في النشاط الزراعي و هذا من خلال القيام بمختلف التسجيلات المحاسبية و إعداد مختلف القوائم المالية لإعطاء نتائج حقيقية، وهذا ما يعني أن الفرضية الثانية صحيحة التي مفادها واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية؛
- ✓ تعتمد مؤسسة - شخشوخ مسعود- على النظام المحاسبي المالي في تطبيق المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية و الحيوانية و هي متوافقة مع المعالجة المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، و هذا ما يعني أن الفرضية الثالثة صحيحة.

2. نتائج الدراسة

2-1- النتائج النظرية

- النظام المحاسبي المالي مستمد مبادئه من المعايير المحاسبية الدولية؛
- أن كل من النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية إعتندا على تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة؛

- النظام المحاسبي المالي صنف الأصول البيولوجية إلى حسابات المخزونات و التثبيات ؛

2-2-النتائج التطبيقية

- القطاع الزراعي مدعم من الدولة لأنه معفى من مجموعة من الضرائب و الرسوم(الرسم على القيمة المضافة) و هذا ما لاحظناه من خلال التسجيلات المحاسبية؛
- المؤسسة تعتمد في تقييم أصولها حسب النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية؛
- هناك علاقة توافق بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41؛

- تطبق المؤسسة -شخشوخ مسعود- طريقة الاهتلاك الخطي في تقييم أصولها؛
- لا يوجد سوق نشط يسهل على المؤسسة تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة؛
- تعتمد مؤسسة -شخشوخ مسعود- على مدونة حسابات خاصة بها؛

3. اقتراحات

- في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإننا نقترح جملة من الاقتراحات التي نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع و الفائدة على المؤسسة و تتمثل في ما يلي:
- استحداث محاسبة خاصة بالقطاع الزراعي، مع توفير مدونة حسابات خاصة به؛
 - تطوير و تدعيم القطاع الفلاحي في الجزائر؛
 - اعتماد المعيار المحاسبي الدولي 41 في عملية الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية و الإفصاح عنها من قبل المؤسسات الفلاحية؛
 - تفعيل أسواق تهتم بتسعير المنتجات الزراعية؛
 - استحداث مؤسسات زراعية على مستوى ولاية جيجل؛
 - إدراج خبراء معتمدين و مكاتب مختصة في تقييم الأصول البيولوجية.

4. آفاق الدراسة

- و ختاماً لموضوع دراستنا رأينا أن نقترح بعض المواضيع التي تعد مكملة لموضوع دراستنا و التي هي:
- توسيع الدراسة الحالية إلى عينة أكبر لمجموعة من المؤسسات الفلاحية؛
 - مدى تطبيق المحاسبة الزراعية من قبل المؤسسات الناشطة في القطاع الزراعي؛
 - مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة في المؤسسات الفلاحية الجزائرية؛
 - مقارنة المحاسبة الزراعية في المؤسسات الفلاحية المحلية مع المحاسبة الزراعية المطبقة في الدول المتقدمة.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. د . إيمان عباس حلمي و آخرون، الأصول العلمية و العملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، الطبعة الأولى ، القاهرة، 2021.
2. حسن عمر محمد و سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية و الأزمة المالية العالمية، دار مركز الكتاب الاكاديمي، الطبعة الأولى، عمان، 2015.
3. خالد جمال الجفارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
4. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء 5، قياس بنود الميزانية و قائمة الدخل2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
5. فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبية الدولية و الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، دار جليس الزمان للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
6. محمود عرفة، المحاسبة الزراعية، مدونة مالك للمحاسبة، 2010-2011.
7. مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة ، تخصص محاسبة ، المحاسبة الخاصة (المحاسبة القطاعية) ، جامعة باتنة 1 : الجزائر ، 2015-2016.

ثانياً: المجلات

- 1- أحمد طرطار، عبد العالي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العامية، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، العدد2 ، جامعة تبسة.
- 2- أشواق بن قدور، بو بكر الشامخي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم و السياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020.
- 3- بهلولي نور الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 02، المجلد 05، 2020.
- 4- حنان لونيس، محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الزراعي حسب النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد23، العدد01، 2020.

- 5- جمانة حنظل التميمي و كفاح جبار حسن ، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي و القاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11 دراسة تحليلية مقارنة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد الثامن ، العدد 31 ، 2012.
- 6- سعيداني محمد السعيد و رزيقات بو بكر، مدى توافق النظام المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 03، 2018.
- 7- سالمى الدينوري، المحاسبة الزراعية الخاصة و النوعية في النشاط الزراعي، المبادئ و الفروض، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 2، العدد 8.
- 8- سنان زهير محمد جميل ، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية و إيراداتها في المنشآت الزراعية ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 82 ، العراق ، 2006.
- 9- عائشة كداتسة و آخرون، محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي رقم 41، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، العدد 1، المجلد.
- 10- عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06،.
- 11- منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 36، العراق، 2013.
- 12- وعد هادي عبد الحساني و خولة حسين حمدان، دور المعايير المحاسبية و التدقيق و التمويل المالي في الرقابة على النشاط الزراعي لتحقيق التنمية المستدامة ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، المجلد 12 ، العدد 39 ، جامعة بغداد ، 2017.
- 13- الفنيعي عزالدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث و الدراسات التجارية، العدد2، المجلد 4، ص 164.

ثالثاً: رسائل الدكتوراه و الماجستير

- 1- إبراهيم عبد الرحمان عبد الله عوض الله، القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الأصول الزراعية و أثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان، 2015.
- 2- بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2011-2015.
- 3- مجيلي خليصة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، مذكرة دكتوراه، جامعة سطيف.

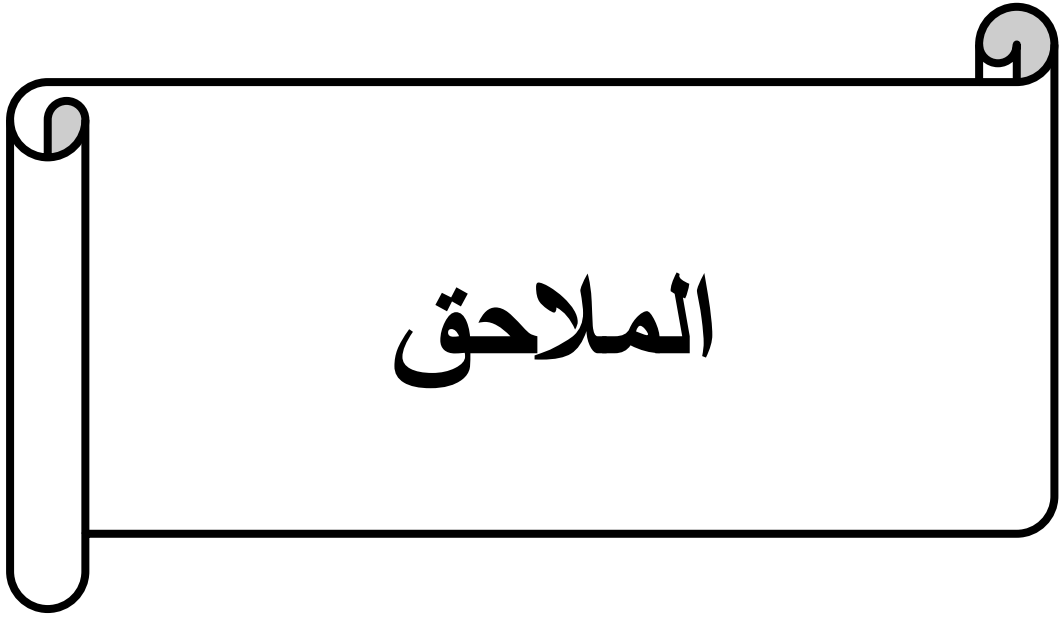
- 4- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- 5- بدر بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض و الإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات سطيف، 2013/2012.
- 6- عبد الكريم خيرى، مساهمة النظام المحاسبي المالي في قياس و تقييم الأداء المالي، دراسة حالة، مذكرة ماجستير، جامعة لمسيلة، 2013-2014.
- 7- صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS_IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.
- 8- زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015.
- 9- وليد عمر البشير إبراهيم، مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان و المعيار الدولي رقم 41، مذكرة ماجستير، جامعة الجزيرة، السودان، نوفمبر، 2016.
- 10- علي سماي و خلف الله بن يوسف، مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات المؤسسات الاقتصادية، دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات بعد مرور 4 سنوات من تطبيق SCF، بدون سنة نشر، ص 179.
- 11- أحمد دادة شهاب الدين، المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي 41 IAS ، مذكرة ماستر، جامعة عين تيموشنت، 2020 - 2021.
- 12- بلخير زين العابدي وآخرون، إشكالية قياس الأصول البيولوجية حسب SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر أكاديمي.
- 13- رجال نبيل و آخرون، تقييم و معالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي SCF مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2020-2021.

رابعاً: الجرائد و المراسيم

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، قانون رقم 07- 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة الموافق ل 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.
2. مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 27.

المواقع الإلكترونية

مدونة صالح القراء، المعيار الحاسبي الدولي رقم 41، تاريخ التحميل 3 فيفري 2022، الساعة 20:30،
<https://squqrrq.wordpress.com/ias/>، 2022.



الملاحق

الملحق رقم 01

SPA/SOFLAIT SOCIETE DES FERME
BENI FOU DA
N° D'IDENTIFICATION:

EDITION DU: 04/06/2022 9:33
EXERCICE: 01/01/20 AU 31/12/20
PERIODE DU: 01/01/20 AU 31/12/20

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2019
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	389 934,00	225 714,00	164 220,00	207 060,00
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	9 937 011,87	8 547 617,11	1 389 394,76	1 546 354,64
Autres immobilisations corporelles	96 206 474,97	67 471 998,67	28 734 476,30	20 222 051,70
Immobilisations en concession	67 450 198,00		67 450 198,00	67 450 198,00
Immobilisations encours	2 000 000,00		2 000 000,00	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	143 050,00		143 050,00	143 050,00
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	1 500 000,00	1 500 000,00		
Impôts différés actif	565 507,14		565 507,14	482 712,70
TOTAL ACTIF NON COURANT	178 192 175,98	77 745 329,78	100 446 846,20	90 051 427,04
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	47 887 356,17		47 887 356,17	39 973 644,29
Créances et emplois assimilés				
Clients	4 015 054,00		4 015 054,00	233 800,00
Autres débiteurs	4 538 726,17		4 538 726,17	2 498 581,54
Impôts et assimilés	288 000,00		288 000,00	288 000,00
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	23 459 650,57		23 459 650,57	33 161 001,73
TOTAL ACTIF COURANT	80 188 786,91		80 188 786,91	76 155 027,56
TOTAL GENERAL ACTIF	258 380 962,89	77 745 329,78	180 635 633,11	166 206 454,60

الملحق رقم 02

SPA/SOFLAIT SOCIETE DES FERME
BENI FOUDA
N° D'IDENTIFICATION:

EDITION DU:04/06/2022 9:35
EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20
PERIODE DU:01/01/20 AU 31/12/20

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	2020	2019
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	5 133 161,93	10 725 205,97
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-9 704 628,12	-9 704 628,12
Comptes de liaison	87 470 841,26	76 393 625,04
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	82 899 375,07	77 414 202,89
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes	67 450 198,00	67 450 198,00
Provisions et produits constatés d'avance	3 260 320,37	2 890 210,38
TOTAL II	70 710 518,37	70 340 408,38
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	17 580 186,61	10 841 249,81
Impôts		
Autres dettes	9 445 553,06	7 610 593,52
Trésorerie passif		
TOTAL III	27 025 739,67	18 451 843,33
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	180 635 633,11	166 206 454,60

SPA/SOFLAIT SOCIETE DES FERME

BENI FOUDA
N° D'IDENTIFICATION:EDITION DU:04/06/2022 9:36
EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20
PERIODE DU:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTES DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	2020	2019
Ventes et produits annexes	62 881 639,00	81 196 090,00
Variation stocks produits finis et en cours	9 514 962,50	576 847,50
Production immobilisée	3 120 000,00	910 000,00
Subventions d'exploitation	9 312 924,00	4 149 376,72
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	84 829 525,50	86 832 314,22
Achats consommés	-36 239 120,55	-36 682 486,00
Services extérieurs et autres consommations	-3 748 744,60	-4 126 527,84
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-39 987 865,15	-40 809 013,84
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	44 841 660,35	46 023 300,38
Charges de personnel	-33 818 447,75	-30 284 238,12
Impôts, taxes et versements assimilés	-4 306,00	-17 000,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	11 018 906,60	15 722 062,26
Autres produits opérationnels	150 500,90	2 077 775,02
Autres charges opérationnelles	-1 943 744,74	-5 266 296,65
Dotations aux amortissements, provisions et pertes	-4 175 295,27	-5 839 824,56
Reprise sur pertes de valeur et provisions		3 882 797,73
V- RESULTAT OPERATIONNEL	5 050 367,49	10 576 513,80
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER		
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	5 050 367,49	10 576 513,80
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	82 794,44	148 692,17
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE	84 980 026,40	92 792 886,97
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE	-79 846 864,47	-82 067 681,00
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE	5 133 161,93	10 725 205,97
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	5 133 161,93	10 725 205,97

TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE

LIBELLE	2020	2019
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients	57 974 885,00	78 834 262,51
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	-69 744 675,38	-61 395 481,52
Intérêts et autres frais financiers payés	-78 125,94	-49 216,00
Impôts sur les résultats payés		
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	-11 847 916,32	17 389 564,99
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires	-170 988,84	1 970 181,28
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	-12 018 905,16	19 359 746,27
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-700 510,00	-2 163 400,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	-700 510,00	-2 163 400,00
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts	15 025 000,00	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	-13 600 000,00	
Subventions (74;131;132)	1 593 064,00	3 081 376,72
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	3 018 064,00	3 081 376,72
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	-9 701 351,16	20 277 722,99
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période	33 161 001,73	12 883 278,74
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période	23 459 650,57	33 161 001,73
Variation de la trésorerie de la période	-9 701 351,16	20 277 722,99
Rapprochement avec le résultat comptable	-14 834 513,09	9 552 517,02

AC-JOURNAL ACHATS

Exercice 2020

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
REPORT								34 642 130,70	33 967 130,70
15/12/20	12	29	000164	401310	530-0011	FAC	CONST FAC DE CCLS DE SETIF		075 000,00
20/12/20	12	31	000165	3824400		BL	CONST BL DE ENTREPRISE DELHAYAF	33 200,00	
20/12/20	12	32	000165	401320	530-0007	BL	CONST BL DE ENTREPRISE DELHAYAF		33 200,00
22/12/20	12	34	000166	3813125		BL	CONST BL DE CCLS DE SETIF	500 500,00	
22/12/20	12	35	000166	401310	530-0011	BL	CONST BL DE CCLS DE SETIF		500 500,00
24/12/20	12	37	000167	3823000		BL	CONST BL DE SARL AMINA PHARM	6 000,00	
24/12/20	12	38	000167	401320	F-680	BL	CONST BL DE SARL AMINA PHARM		6 000,00
24/12/20	12	40	000168	3823000		BL	CONST BL DE SARL AMINA PHARM	3 000,00	
24/12/20	12	41	000168	401320	F-680	BL	CONST BL DE SARL AMINA PHARM		3 000,00
25/12/20	12	43	000169	3824300		BL	CONST BL DE MR HARRAD RADOUAN	19 840,00	
25/12/20	12	44	000169	401320	F-330	BL	CONST BL DE MR HARRAD RADOUAN		19 840,00
29/12/20	12	46	000170	3824400		BL	CONST BL DE MR BOUDJAHAM FAROUK	62 150,00	
29/12/20	12	47	000170	401320	F-031	BL	CONST BL DE MR BOUDJAHAM FAROUK		62 150,00
29/12/20	12	49	000171	3824300		BL	CONST BL DE MR HADJSAHRAJOU ALAAEDDINE	6 300,00	
29/12/20	12	50	000171	401320	F-210	BL	CONST BL DE MR HADJSAHRAJOU ALAAEDDINE		6 300,00
29/12/20	12	52	000172	381400		FAC	CONST FAC DE CASSAP EL EULMA	63 000,00	
29/12/20	12	53	000172	401310	530-0006	FAC	CONST FAC DE CASSAP EL EULMA		63 000,00
TOTAL (351) MOUVEMENTS du 01/01/20 au 31/12/20								35 336 120,70	35 336 120,70
CUMULS AU 31/12/20								35 336 120,70	35 336 120,70
SOLDE AU 31/12/20									0,00

CENTRALISATION

AC-JOURNAL ACHATS

Exercice 2020

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
3813115	Achats semenes blé dur	3 923 400,00	
3813125	Achat legumes secs	500 500,00	
3813130	Achat semence orge	310 300,00	
3813220	Achat semences blé tendre	985 000,00	
381400	Achats Aliment du bétail	3 694 058,05	
381409	ALIMENT SEL	6 620,00	
3821000	Achats engrais et amendements	11 781 200,00	
3822100	Achats produit de traitement végétaux	5 229 150,00	
3823000	Achats produits vétérinaire	202 835,22	
3824100	Achats combustibles, carburant et lubrifiants	2 925 227,98	
TOTAL A REPORTER		29 558 291,25	0,00

CN-JOURNAL CONSOMMATIONS

Exercice 2020

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	UNITE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
REPORT								107 283 373,14	107 283 373,14
31/12/20	12	207	000738	723105		BSN°349/2020	CHANG CATEG 40 ANTENAUSE	320 000,00	
31/12/20	12	208	000738	355110		BSN°349/2020	CHANG CATEG 40 ANTENAUSE		320 000,00
TOTAL (2038) MOUVEMENTS du 01/01/20 au 31/12/20								107 603 373,14	107 603 373,14
CUMULS AU 31/12/20								107 603 373,14	107 603 373,14
SOLDE AU 31/12/20								0,00	

CENTRALISATION

CN-JOURNAL CONSOMMATIONS

Exercice 2020

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
181103	Créance commerciales sur ferme SI YAHI	152 605,35	
181104	Créance commerciale sur ferme BELKHEDIM	684 784,40	
181105	CREANCE COMMERCIALE FERME DHAOUI	110 000,00	
181116	Creance commerciale ferme bekhouché	125 600,00	
355130	Stocks produits finis lait	22 272,00	
355420	Produit fini huile d'olive	11 500,00	
601310	Semences Blé dur	3 923 400,00	
601311	Semence ble tendre	985 000,00	
601313	Semences orges	310 300,00	
601314	Semences pois chiche	540 000,00	
601315	Semences avoines	39 600,00	
601317	Semences lentille	122 000,00	
601400	Aliment du bétail	3 830 524,80	
601409	Aliment sel	14 892,25	
602100	Engrais et amendement	12 353 080,00	
602210	Produit de traitement végétaux	5 645 502,29	
602300	Produits vétérinaire	214 435,22	
602410	Combustibles,Carburants et lubrifiant	3 290 077,29	
602430	Droguerie et produit entretien	455 185,00	
602450	Pieces de rechange pour équipements matériels techniques	2 860 392,76	
602470	Fourniture de bureau et imprimés	48 300,00	
607600	Achat non stocké de tenues de travail et de sécurité	304 000,00	
607800	Autre fourniture consommable non stockée	2 532 364,28	
721200	PRODUIT FINIT FRUIT	317 200,00	
721205	Production stockées Blé dur	32 936 400,00	
TOTAL A REPORTER		71 829 415,64	0,00

CENTRALISATION

ST-JOURNAL DE STOCKS

Exercice 2020

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
313100	Semence blé dur	3 923 400,00	
313110	Semence blé tendre	985 000,00	
313130	Semence orge	310 300,00	
313170	Semence lentille	500 500,00	
314000	Aliment de bétail	3 685 785,80	
314090	Aiment sel	14 892,25	
321000	Stocks engrais et amendements	11 781 200,00	
322100	Produit de traitement végétaux	5 229 150,00	
323000	Produits vétérinaire	202 835,22	
324100	Combustibles, carburant et lubrifiant	2 925 227,98	
324300	Droguerie et produits d'entriens	455 185,00	
324400	Pièce de rechange pou equipement et matériel tégnique	2 881 483,64	
324500	Piece de rechange et pneumatique pour materiel de transport	184 650,00	
324700	Fournitures de bureau et imprimés	48 300,00	
324800	Autres fournitures consommables	2 358 210,81	
355100	Stocks produits finis bovin	3 520 000,00	
355110	Stocks produits finis ovin	941 000,00	
355120	Stock produit finis miel	70 000,00	
355130	Stocks produits finis lait	8 229 633,00	
355160	Produit finis laine	12 500,00	
355200	Produit finit fruit	349 700,00	
355205	Produit finin Blé dur	32 936 400,00	
355210	Produit fini ble tendre	10 146 500,00	
355215	Produit fini orge	5 010 000,00	
355230	Stocks de produits finis herbs fourrageres	545 000,00	
355240	Produit finis pois chiche	715 000,00	
355245	Produit fini lentille	165 000,00	
355255	Produit finis avoines	700 000,00	
355305	Produit fini paille blé dur	1 191 900,00	
355310	Produit fini paille blé tendre	354 000,00	
355315	Produit finis paille orge	225 300,00	
355320	Produit fini paille avoine	60 000,00	
355335	Produit finis paille triticale	22 700,00	
355510	Produit finis fourrage avoine	1 668 000,00	
355572	Produit finis autre fourrages	330 000,00	
TOTAL A REPORTER		102 678 753,70	0,00

VT-JOURNAL DE VENTES

Exercice 2020

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
REPORT								62 311 695,00	62 311 695,00
31/12/20	12	4	000166	411200	470-0004	FAC 166/20	CONST FAC DIVERS CLIENTS	10 000,00	
31/12/20	12	5	000166	701155		FAC 166/20	CONST FAC DIVERS CLIENTS		10 000,00
31/12/20	12	7	000167	411200	470-0004	FAC 167/20	CONST FAC DIVERS CLIENTS	6 300,00	
31/12/20	12	8	000167	701935		FAC 167/20	CONST FAC DIVERS CLIENTS		6 300,00
31/12/20	12	10	000168	411100	470-0002	FAC 168/20	CONST FAC LAITEIR TELL	553 644,00	
31/12/20	12	11	000168	701150		FAC 168/20	CONST FAC LAITEIR TELL		553 644,00
TOTAL (340) MOUVEMENTS du 01/01/20 au 31/12/20								62 881 639,00	62 881 639,00
CUMULS AU 31/12/20								62 881 639,00	62 881 639,00
SOLDE AU 31/12/20									0,00

CENTRALISATION

VT-JOURNAL DE VENTES

Exercice 2020

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
411100	Clients publics nationaux	54 570 814,00	
411200	Clients privés nationaux	8 310 825,00	
701100	Vente Bovins		175 000,00
701110	Ventes Ovins		1 293 500,00
701150	Vente Lait		5 642 109,00
701155	Ventes Miel		126 000,00
701210	Vente blé dur		32 484 600,00
701212	Ventes orge		4 110 000,00
701215	Vente ble tendre		12 587 400,00
701228	Vente paille blé dur		1 276 950,00
701229	Vente paille blé tendre		468 500,00
701230	Vente paille orge		286 950,00
701231	Vente paille avoine		102 000,00
701233	Vente paille triticales		85 050,00
701240	Vente pois chiche		2 230 480,00
701245	Vente lentille		300 000,00
701305	Vente paille blé dur		160 000,00
701910	Vente arbricot		543 000,00
701915	Vente Pomme		93 000,00
701935	HUILE D'OLIVE		16 100,00
701945	Vente poires		45 500,00
TOTAL A REPORTER		62 881 639,00	62 026 139,00

INV-JOURNALE DES INVESTISSEMENT

Exercice 2020

DATE	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	UNITE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
REPORT								14 613 810,00	14 613 810,00
TOTAL (36) MOUVEMENTS du 01/01/20 au 31/12/20								14 613 810,00	14 613 810,00
CUMULS AU 31/12/20								14 613 810,00	14 613 810,00
SOLDE AU 31/12/20									0,00

CENTRALISATION

INV-JOURNALE DES INVESTISSEMENT

Exercice 2020

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
215300	Materiel de traite	700 510,00	
215540	Matériel de récolte	10 359 800,00	
218510	Mobilier de bureau	23 500,00	
232300	Construction en cours	2 000 000,00	
241110	Animaux reproducteur adultes:ovin	400 000,00	
242100	Cheptels laitiers	720 000,00	
284111	Amortissements Animaux reproducteurs adultes ovin	24 000,00	
284210	Amortissements cheptels laitiers	300 000,00	
652400	Moins value sur sortie ovin et bovin	86 000,00	
241110	Animaux reproducteur adultes:ovin		60 000,00
242100	Cheptels laitiers		300 000,00
242180	Bélier		50 000,00
404100	Fournisseurs d'immobilisations : Nationaux ≠Publics		3 831 950,00
734120	Variation de la production immobilisée animaux géniteurs animaux de production		3 120 000,00
741000	Subvention d'équilibre		7 251 860,00
TOTAL GENERAL		14 613 810,00	14 613 810,00

CENTRALISATION

OD-JOURNAL OPERATIONS DIVERSES

Exercice 2020

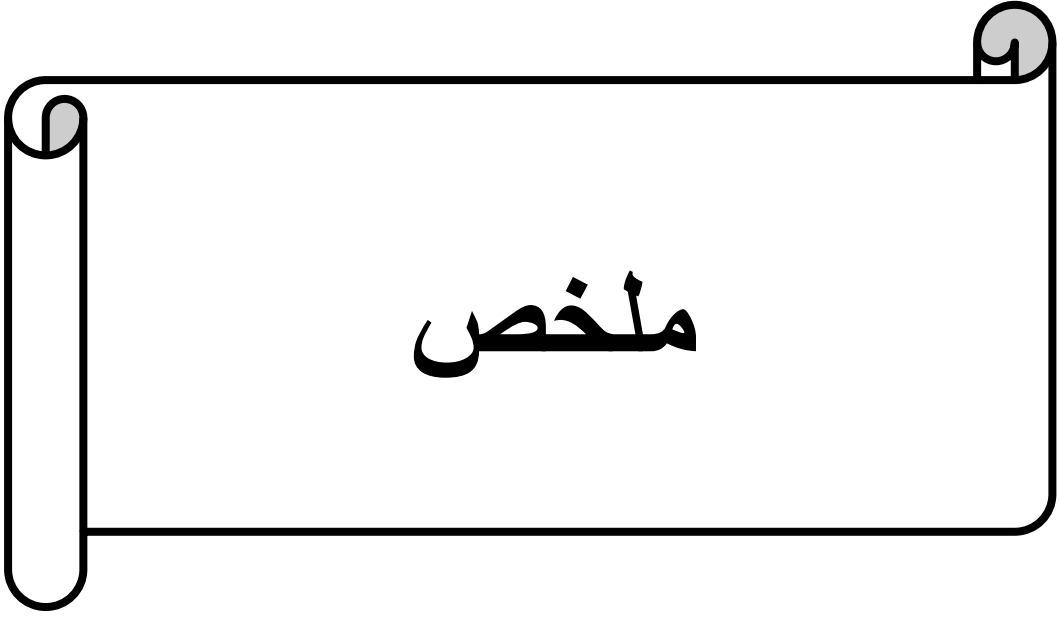
COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
120000	Résultat de l'exercice	10 725 205,97	
133000	Impôts différés actif	257 757,04	
281554	Amortissements du matériel de récolte	621 799,64	
324400	Pièce de rechange pou équipement et matériel téchnique	1 370 588,32	
332100	Produit en cours avance au culture	35 550 000,00	
486200	Primes d'assurances payée d'avance	389 698,80	
631300	Congés payés	986 506,00	
637400	Verssement aux oeuvres sociale	521 554,17	
651100	Redevance pour concession	1 686 255,00	
681100	DAP-PDV:Immobilisations incorporelles	42 840,00	
681200	DAP-PDV:Immobilisation corporelles	3 762 345,28	
685500	Dotation annuelle pour indemnité de départ à la retraite et IFC	370 109,99	
692000	Imposition différée actif	174 962,60	
723260	Variation produits en cours blé dur	25 383 445,00	
133000	Impôts différés actif		174 962,60
281554	Amortissements du matériel de récolte		1 692 360,87
332100	Produit en cours avance au culture		25 383 445,00
692000	Imposition différée actif		257 757,04
153100	Provision pour avantages au personnel (IDR-IFC)		370 109,99
182000	Fusion et absorption SOFLAIT		10 725 205,97
215540	Matériel de récolte		621 799,64
280410	Amortissement logiciel de traitements informatiques		42 840,00
281240	Amortissemnts des clotures		65 933,89
281331	Amortissement des batiments d'exploitation		75 858,91
281343	Amortissements des magasins		15 167,08
281530	Amortissement materiel de traite		65 352,00
281551	Amortissement du matériel de traction		815 898,19
281552	Amortissements du matériel aratoire		31 000,00
281553	Amortissements du matériel de traitement		35 500,00
281557	Amortissement du matériels d'irrigation et de drainage		44 240,00
281817	Amortissements remorques et citernes		63 900,00
281844	Amortissements du Matériel de communication, de projection et d'insonorisation		10 846,15
281851	Amortissement du mobilier de bureau		14 640,00
281852	Amortissements du Mobilier et équipements ménagers		7 700,00
284111	Amortissements Animaux reproducteurs adultes ovin		307 066,00
	TOTAL A REPORTER	81 843 067,81	40 821 583,33

CENTRALISATION

OD-JOURNAL OPERATIONS DIVERSES

Exercice 2020

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
	REPORT	81 843 067,81	40 821 583,33
2841240	Amortissements ruches		142 493,61
284210	Amortissements cheptels laitiers		342 545,46
284611	Amortissement plantations arbres à noyaux		24 539,38
284612	Amortissemrnts plantations arbres à pépins		3 265,83
284618	Amortissement Autre plantation		4 037,91
425100	Avance sur salaire		521 554,17
428100	CONGES A PAYER		986 506,00
443300	Domaines Publique (Concession)		1 686 255,00
602450	Pieces de rechange pour équipements matériels techniques		1 370 588,32
616800	Autres assurance		389 698,80
723200	Variation produits encours avance au culture		35 550 000,00
	TOTAL GENERAL	81 843 067,81	81 843 067,81



ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى المعالجة المحاسبية للقطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي و مقارنتها مع إجراءات المعايير المحاسبية الدولية وفق ما أقره المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المتعلق بالأصول البيولوجية، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على جمع البيانات المتعلقة بالزراعة و المحاسبة في الجانب النظري وقمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة المزرعة النموذجية- شخشوخ مسعود سطيف- للتعرف على كيفية المعالجة المحاسبية و هذا وفق ما أقره النظام المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية.

توصلت نتائج الدراسة من خلال التطرق لمختلف التسجيلات المحاسبية لمؤسسة -شخشوخ مسعود- أنها تقوم بتقييم أصولها بطريقة التكلفة التاريخية، حيث أن المؤسسة تلتزم بقواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاعتراف و القياس و الإفصاح.

الكلمات المفتاحية: القطاع الزراعي، المحاسبة الزراعية، الأصول البيولوجية، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي.

Summary

This study aims at the accounting treatment of the agricultural sector according to the financial accounting system and comparing it with the procedures of international accounting standards as approved by the International Accounting Standard No. 41 related to biological assets. Model - Shakhkhukh Masoud Setif - to learn about the accounting treatment, and this is in accordance with what was approved by the accounting system and international accounting standards.

The results of the study, by addressing the various accounting records of the institution - Shakhkhukh Massoud - found that it evaluates its assets by the historical cost method, as the institution abides by the rules of the financial accounting system with regard to recognition, measurement and disclosure.

Keywords: agricultural sector, agricultural accounting, biological assets, international accounting standards, financial accounting system.