

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبتين:

- بن شايبة دينا

- كرماش ربيحة

بعنوان:

مقارنة النظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع الفلاحي مع المعيار

المحاسبي رقم 41 مع دراسة حالة المزرعة النموذجية العربي عباسي

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر-أ-	وارث سعيد
مشرفا	أستاذ محاضر-أ-	عز الدين زبييري
مناقشا	أستاذ محاضر-أ-	سلطاني عادل

السنة الجامعية: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

1438

الإهداء

من قال انا لها نالها

وانا لها و ان ابت رغما عنها اتيت بها

الحمد لله ما انتهى درب ولا ختم جهد الا بفضل الله لك الحمد ولك الشكر كما ينبغي لجلال وجهك ولعظيم

سلطانك، الحمد لله على التمام و حسن الختام لم تكن الرحلة قصيرة ولم يكن الحلم قريبا ولاكن فعلتها

ويكل فخر اهدي تخرجي هذا الى:

أغلى ما املك في هذه الدنيا، الى من وضعت الجنة تحت اقدامها، الى نور عيني وحلمي و فوزي و فخري، الى

مصدر الامل الذي استمد منه قوتي، الى القلب الحنون الى من كانت دعواتها تحيطني حفظها الله و اطال في

عمرها

اليك جنتي امي

الى الرجل الابرز في حياتي الى قدوتي و الداعم الاول و سندي طوال مشواري الدراسي ، الى الذي مهد طريق

العلم لي، الذي اعطاني بلا مقابل، العزيز ملهمي و معلمي حفظه الله و اطال في عمره

ابي الغالي

الى ملاذي و رمز فخري و اعتزازي فانا منها و هي مني ، ادامك الله ظلعا ثابتا لي

اختي الغالية

واليك ايضا ايها البعيد عني، الذي منح في غيابه كل هذا الحضور

زوجي الغالي

الى من كانتفتني و نحن نشق الطريق معا نحو النجاح في مسيرتنا العلمية الى صديقتي

حبيبتي ربيحة

اهديكم هذا العمل المتواضع راجية من الله تعالى ان يمننا بعونه و توفيقه

دينا

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين)

صدق الله العظيم

إله لا يطيب الليل إلا بشكره ولا يطيب النهار إلا بطاعته، ولا تطيب اللحظات إلا بذكره، الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة، نبي الرحمة ونور للعالمين

"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

انتهت الرحلة، لم تكن سهلة وليس من المفترض أن تكون ومهما طالت فستمضي بحلوها ومرها
وها أنا الآن وبعون الله تعالى أتمم هذا العمل المتواضع.

وفي اللحظة الأكثر فخرا أهدي عملي هذا إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى روح أبي الطاهرة.
إلى قدوتي الأولى ومعنى الحب، إلى بسمه الحياة إلى من كان دعاؤها سر ناجحي اللهم احفظها
ارزقها العفو والعافية أُمي الغالية.

إلى سر الوجود إلى من ارشدتني ورافقتني في كل مشاوير حياتي ولا تزال تفعل إلى الآن عمتي
حسينة.

إلى ضلعي الثابت الذي لا يميل إلى من رزقت بهم سندا وملاذي الأول والأخير وهيبة وحكيمة.
إلى كل الأهل والعائلة الكريمة كل اسمه ومقامه.

إلى صديقة المواقف لا السنين شريكة الدرب والطموح البعيد، إلى من كانت دوما موضع اتكاء
عثرات حياتي حبيبتى دينا.

ربيحة.

شكر وعرّفان

اللهم إنا سألك أن تلهمنا شكر نعمك وتجعل علمنا مخلصا لوجهك

فالحمد والشكر لجلالك وعظيم سلطانك

" وما توفّيقني إلا بالله عليه توكلنا وإليه أنيب "

سورة هود الآية 88

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليك معروفا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له "

رواه الترميذي

واقْتداء بهذا الحديث الشريف نوجه شكرنا

إلى الأستاذ المشرف: زبيري عز الدين

الذي غمرنا بكرمه ونصائحه وتوجيهاته، وخاصة دعمه وتفهمه الكبيرين

وإلى كل أساتذتنا الكرام في جامعة برج بوعريريج

إلى كل زملائنا وزميلاتنا في قسم العلوم المالية والمحاسبة

إلى كل من ساعدنا وأعاننا من قريب وبعيد ولو بكلمة، نصيحة، دعاء

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير مسبقا لأعضاء لجنة مناقشة هذه المذكرة والحكم عليها بأرائهم السديدة.

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة النظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع الفلاحي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال التعريف بالقطاع الزراعي والتعريف بالمحاسبة الفلاحية وإبراز أهم مبادئها وكيفية المعالجة المحاسبية للأنشطة الفلاحية، وهدفت كذلك بأهم ما جاء به المعيار الدولي رقم 41 والمقارنة بينهم، وقمنا بتعزيز دراستنا بدراسة ميدانية في مؤسسة زراعية العباسي العربي للتعرف على كيفية المعالجة المحاسبية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن النظام المحاسبي المالي استوحى من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 وأن هنالك توافق كبير بينهم، واستخراج الفروق الجوهرية من حيث الهدف، القياس الإفصاح، الأرباح كذلك المنح الحكومية.

الكلمات المفتاحية: القطاع الزراعي، الأصول البيولوجية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، المحاسبة الفلاحية.

Abstract:

This study aimed to compare the financial accounting system adapted to the agricultural sector with international Accounting Standard No:41 For this purpose;the descriptive approach was relied upon; by introducing the highlight the most important provisions of the standard international No:41 and comparison between them, We strengthened our study with a field study in an agricultural institution Al Abbasi Al Arabi to learn about accounting treatment.

The study reached several results; the most important of which is that the financial system was inspired by international Accounting Standard No 41 and that there agreemant between them giving fundamental differences in terms of goal, measurement, profits, and aspects of disclosure, as well as government grants.

Key word: Agricultural sector, Biological assets, International accounting standard number41, Agricultural accounting.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر و عرفان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
أ-ج	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
21-06	المبحث الأول: القطاع الفلاحي وفق SCF
31-22	المبحث الثاني: القطاع الفلاحي وفق المعايير المحاسبية الدولية
39-32	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
	الفصل الثاني: دراسة حالة
51-43	المبحث الأول: تقديم المزرعة النموذجية عباسي العربي وسيرورة عملها
56-52	المبحث الثاني: تقييم الأصول البيولوجية في المزرعة النموذجية عباسي العربي
59	الخاتمة
62	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	الحسابات المتغيرة في الصنف رقم 03	01
11	الحسابات المتغيرة في الصنف رقم 06	02
20	مدة حياة وبداية إنتاج بعض الأصول الحيوانية	03
25	لبعض الأمثلة عن الأصول البيولوجية	04
34	المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية	05
36	المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية	06
39	المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية	07
50	عدد المواشي وقيمتها 2015/01/01	08
53	عدد مبيعات سنة 2015 من الأغنام	09
53	عدد الأغنام وقيمتها 2015/12/31	10
56	معدلات الإهلاك لبعض النباتات	11
56	قيمة الشجرة المثمرة التي تملكها المؤسسة	12

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
43	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	01

مقدمة

+ تمهيد:

القطاع الفلاحي من أهم الأنشطة التي تمارسها العديد من الدول لتوفره على العديد من المميزات والخصائص، فهو من جهة يوفر لنا المنتجات الفلاحية كالخضر والفواكه ومن جهة أخرى لما يوفره من منتجات حيوانية وكذلك يساعد على رفع الدخل القومي بشكل كبير لأن أغلب المنتجات منتجات ذات الاستهلاك الواسع. تعد الزراعة الدعامية الأولى لوجود الحياة لما تلبه من متطلبات العيش البشري، لذلك أصبح من الضروري إعطاء فرصة لهذا النشاط بممارسة دوره لذا أصبح قطاع مستقل فهو يحتاج إلى ممارسة محاسبية خاصة به، حيث قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإصدار معيار محاسبي دولي رقم 41 الخاص بهذا النشاط. إن اقتصاد الجزائر يركز على الفلاحة بشكل كبير وأغلب المؤسسات الناشطة في الجزائر تهتم بالقطاع الفلاحي فقامت بتبني النظام المحاسبي المالي الذي يستمد شرعيته ونصوصه 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 المؤسسة.

+ إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

ما هي أهم الفروقات الموجودة بين محاسبة القطاع الفلاحي وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 41؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بمحاسبة القطاع الفلاحي؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق كل من النظام المحاسبي المالي ومعيار محاسبي الدولي رقم 41؟
- ما مدى توافق المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة"؟
- ما هو واقع الممارسة المحاسبية في مؤسسة المزرعة النموذجية العربي العباسي؟

+ فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات

- _ محاسبة القطاع الفلاحي هي محاسبة تنفرد بخصوصياتها فهي تركز على المعالجة المحاسبية لأنشطة التحول البيولوجي لكل من المنتجات النباتية والحيوانية.
- تساعد المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 في قياس نتيجة النشاط بشكل موضوعي ودقيق.
- _ النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لمحاسبة القطاع الزراعي بصفة خاصة بل ترك المجال مفتوحا وعلى كل منشأة زراعية تكيفه مع متطلباته.

- تطبيق المؤسسة الزراعية "المزرعة النموذجية" المحاسبة في النشاط الزراعي.

➤ أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في الوقوف على أهم الفروقات بين ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول البيولوجية ومحاولة تصور معالجة محاسبية تتوافق مع واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر وتأخذ بعين الاعتبار طبيعة وخصائص البيئة الاقتصادية الجزائرية.

➤ أهداف الدراسة:

- محاولة التعريف بالأصول البيولوجية.
- محاولة تبسيط المعيار المحاسبي الدولي 41 IAS.
- الوصول على أهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.
- إبراز أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي ومعيار محاسبي الدولي رقم 41.

➤ **منهج الدراسة:** في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على الأداة البحثية التالية: دراسة مقارنة النظام المحاسبي المالي للقطاع الفلاحي مع العيار الدولي 41 في معالجة الفصل التطبيقي من خلال مقارنة نظام محاسبي مع المعيار الدولي 41.

➤ حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية: السداسي الثاني من السنة الجامعية 2024/2023.

➤ **أسباب اختيار الموضوع:** هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- موضوع يخدم مجال التخصص.
- من أجل فتح مجال البحث للمهتمين بالممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية.

➤ صعوبات الدراسة:

- نقص الدراسات التي تناولت هذا الموضوع،
- ضيق الوقت.

➤ **هيكل الدراسة:** للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول القطاع الفلاحي وفق النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني القطاع الفلاحي وفق معايير المحاسبة الدولية، أما المبحث الثالث هو الدراسات السابقة، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية وهي المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه تقديم المحاسبة الزراعية

والمرجعية القانونية لها في الجزائر، أما المبحث الثاني مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ونظام المحاسبي في الجزائر ، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

تعتبر الفلاحة من القطاعات التي تحظى باهتمام كبير في جانب الكثير من الدول وذلك لأهميته وما يوفره من حاجيات، فالتنوع الذي يشهده هذا النشاط برر الحاجة لوجود محاسبة تختص في هذا النشاط. واهتمت مختلف دول العالم بمهنة المحاسبة وذلك من خلال إصدار معايير محاسبية دولية خاصة بكيفية المحاسبة في هذا المجال وهذا لاستعمالها للمعيار رقم 41. سنعالج في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة الزراعية والنشاط الزراعي والمبادئ التي تقوم عليها المؤسسات الزراعية بالإضافة إلى كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية.

المبحث الأول: القطاع الفلاحي وفق SCF

المبحث الثاني: القطاع الفلاحي وفق المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: القطاع الفلاحي وفق SCF.

تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في جانفي 2010 وسعت الجزائر أن يشمل تطبيق نظام المحاسبي المالي جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها، ومن بينها المؤسسات الزراعية وذلك لأهميتها وما توفره من منتجات حيوانية ونباتية فالتنوع الذي يشهده هذا النشاط يبرز الحاجة لوجود محاسبة تختص في هذا النشاط.

المطلب الأول: الممارسات المحاسبية في المؤسسات الفلاحية وفق النظام المحاسبي المالي.

أولاً: محاسبة القطاع الفلاحي وفق النظام المحاسبي المالي

1. مفهوم النشاط الزراعي:

لقد عرفت منظمة التغذية العالمية الزراعة على أنها حرث الأرض وتهيتها لتحقيق الفعاليات التي ترتبط بزراعة المحاصيل وتربية الحيوانات.¹

كما عرفها المعيار المحاسبي الدولي الحادي والأربعين النشاط الزراعي على أنه: إدارة عملية تحويل حيوية (بيولوجية) لأصل بيولوجي معد للبيع إلى منتج زراعي أو إلى أصل بيولوجي إضافي من قبل المؤسسة².

2. الممارسات المحاسبية:

أ- الاعتراف المحاسبي:

أ-1- مفهوم الاعتراف المحاسبي:

الاعتراف المحاسبي حسب ما جاء في الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بأنه عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات)، وبذات الوقت ينبغي أن تنطبق على البند شروط الاعتراف التالية:

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من والي المؤسسة، وتعني احتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من والي المؤسسة.

- إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب أن يتم بمعقولية ومنطقية.

¹سنان محمد جبريل، المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الراقدين، العدد82، العراق، 2006، ص226

² هاشم محمد عطية، محمد عبد الله ريا، الدراسات في المحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية للطبع والنشر، مصر، 2000، ص98

أ-2- مواصفات القياس المحاسبي:

ولقيود حدد البيان السالف أربع مواصفات أو معايير ينبغي توافرها حتى يتم الاعتراف بالبند ويكون قابل للإثبات المحاسبي وهي:

- انطباع تعريف أحد عناصر القوائم المالية،
 - القياس والتعبير عن أحد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة،
 - توافر خاصية الملائمة، أي أن يكون البند مؤثرا في عملية اتخاذ القرارات،
 - توافر خاصية الموثوقية، أي إمكانية الاعتماد على نتيجة القياس.
- شروط الاعتراف بالأصول البيولوجية النباتية :

- يجب على المؤسسة أن تعترف بالأصل الحيوي أو المحصول الزراعي عندما:
- تسيطر المؤسسة على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة،
- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المؤسسة،
- يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية.

ب-القياس المحاسبي:

ب-1- تعريف القياس المحاسبي:

-القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

-عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) القياس المحاسبي على انه قرن الاعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية وجارية وبموجب قواعد محددة.

-كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولي (IASB) القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية والمتمثلة في التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق.

ب-2- صفات القياس المحاسبي:

ب-2-1-عدم التأكد: ترتبط الاحداث الاقتصادية في المؤسسة بالدورة التي تحصل فيها هذه الأحداث وقد يستلزم الأمر تخصيص إيرادات أو نفقات على عدة دورات على أساس توقعات مستقبلية قابلة للتحقق أحيانا وفي أحيانا أخرى لا تتحقق كما ان التعبير النقدي للثروة في الفترات اللاحقة يعتمد على التقديرات، وبالتالي فان أي قياس

مستقبلي للثروة سيكون مبدئياً فقط ويجب تعديله عندما تتوفر مؤشرات جديدة يمكن الوثوق بها بدرجة أكبر وعليه يمكن القول أن مصدر عدم التأكد في القياس المحاسبي هو التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية.

ب-2-2 الموضوعية وقابلية التحقق: يقصد بالقياس الموضوعي ذلك القياس الذي لا يكون مستقلاً عن الشخص القائم بعملية القياس وخالياً من حكم الشخصي، ويتوفر على دليل يمكن التحقق منه .

ب-2-3 الخلو من التحيز: تكون طريقة القياس خالية من التحيز عندما تعرض معلومات تصنف بالحياد وتقدم وصفاً دقيقاً لخاصية محل القياس.

ب-2-4 عدم ثبات قيمة الوحدة النقدية: تعتبر محدودية وحدة النقد كوسيلة لتوصيل المعلومة المالية من أهم القيود على القياس المحاسبي وتتحدى هذه المحدودية في تغيير قيمة النقود من زمن لآخر صعوداً أو نزولاً فالقرارات الاقتصادية الصائبة تتخذ على أساس المقارنات الصحيحة للمعلومات المالية بين فترة وأخرى ولا يمكن ترشيد هذه القرارات في ظل عدم استقرار قيمة الوحدة النقدية وعليه يجب تعديل القياسات المحاسبية التاريخية من أجل التمكن من مقارنتها مع القياسات الجارية وكذا جعلها ملائمة وموثوق بها لأغراض اتخاذ القرار والتنبؤ.

ب-2-5 التحفظ: تقوم الوحدة الاقتصادية بنشاطها في جو يسوده عدم اليقين، الشيء الذي يدعم تطبيق مفهوم التحفظ في المحاسبة، لذا نجد المحاسب يميل إلى إدراج أدنى القيم الممكنة للإيرادات والأصول وأعلى القيم الممكنة للمصاريف والالتزامات ويميل إلى ثبات المصروفات حال دون تأخر وتأجيل الإيرادات إلى حين تحققها.

ب-3 أسس القياس المحاسبي:

تختلف أسس القياس باختلاف النظام المحاسبي المطبق، ويختلف تطبيق الأسس المحاسبية من مستوى إلى آخر وهذه الأسس هي كما يلي:

3-1 أساس الاستحقاق: طبقاً لهذه الأسس يتم اثبات الأحداث والعمليات المالية بمجرد تحققها وليس عند تحصيلها أو دفعها نقداً، كما أن نطاق الإثبات المحاسبي يتبع داخل أساس الاستحقاق ليشمل بالإضافة إلى العمليات النقدية كافة العمليات الآجلة وأيضاً عمليات التبادل العيني.

3-2 الأساس النقدي: يقوم هذا الأساس على أن التحصيل الفعلي هو معيار الحصول على الإيرادات والانفاق الفعلي هو المعيار لحدوث النفقات.

3-3 أساس الاستحقاق المعدل: يتم هذا الأساس باستقلال الفترة المالية عن بعضها البعض ويتبع هذا الأساس وفقاً لأساس النقدي في إثبات الإيرادات حيث يشتمل على كافة الإيرادات المتعلقة بالفترة المالية قيد القياس وكذلك ما يتعلق منها بفترة مالية أخرى شريطة عدم إثبات هذه الإيرادات إلا عند التحصيل الفعلي، أما

المصروفات فتتبع فيها الأساس النقدي في بعض عناصرها إذا يتم تحميل الفترة المالية بما يتم دفعه فعلا حتى لو كانت تلك النفقات متعلقة بفترة مالية أخرى.

ج- العرض والافصاح¹:

العرض: يجب على المنشأة أن تعرض المبلغ المرحل لأصولها البيولوجية في صلب الميزانية العمومية.

الإفصاح: يجب على المنشأة الإفصاح عن كل مما يلي:

- الكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الجارية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتج الزراعي وعن التغيير في القيمة العادلة ناقص التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية.
- يجب على المنشأة أن تقوم بتوصيف كل مجموعة من الأصول البيولوجية.
- يتم تشجيع المنشأة على تقديم وصف كمي لكل مجموعة أصول بيولوجية حيث يتم التمييز بين الأصول البيولوجية ناضجة وغير ناضجة، والتميز بين الأصول البيولوجية المستهلك والحاملة.
- الإفصاح عن طرق والافتراضات الهامة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المنتج.
- الإفصاح عن القيمة العادلة ناقصا التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للمنتج الزراعي الذي تم حصاده خلال فترة محددا عند نقطة الحصاد.
- يجب على المنشأة أن تقدم تسوية للتغيرات في القيمة المسجلة لأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الجارية.
- القيمة العادلة ناقص التكلفة المقدرة عند نقطة البيع لأصل بيولوجي يمكن أن تتغير نتيجة تغيرات مادية وتغيرات السعر في السوق.
- يترتب على التحول البيولوجي عددا من أنواع التغيير المادي يشمل النمو والتدهور والتوالد والإنتاج، وكل منها يكون قابلا للمراقبة والقياس.
- غالبا ما يتعرض النشاط الزراعي لمخاطر مناخية وأمراض أخرى طبيعية.
- عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.
- ثمة افتراض مسبق بإمكان قياس القيمة العادلة لأصل بيولوجي بموثوقية، ومع هذا الافتراض يمكن فقط عند الاعتراف المبدئي بالأصل البيولوجي الذي تكون الأسعار أو القيم المتعلقة بالسوق غير متاحة.
- في جميع الحالات تقيس المنشأة المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة ناقصا التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

¹ زبيري عز الدين، المحاسبة القطاعية، قطاع التأمينات - القطاع الفلاحي - قطاع البناء، الطبعة الأولى، دار الباحث، الجزائر، 2023، ص 96-97.

- عند تحديد التكلفة ومجمع الإهلاك وخسائر نقص القيمة وخسائر نقص القيمة المتراكمة فإن المنشأة تأخذ في الاعتبار المعيار الدولي رقم (02) والمعيار الدولي (16) والمعيار (36).

المطلب الثاني: الحسابات الخاصة بمحاسبة القطاع الفلاحي

ينطلب تسجيل ومتابعة الأصول البيولوجية تقنيات خاصة لمعالجة التغيرات المستمرة في قيمتها وتقديرها بموثوقية لتحقيق رؤى دقيقة حول الأداء المالي والتكاليف الإنتاجية.

أولاً: الأصناف الخاصة بمحاسبة القطاع الفلاحي

المحاسبة الزراعية لا تختلف كثيراً عن المحاسبة المالية إلا أن لها بعض الحسابات تنفرد بها عن باقي الحسابات، وهذه الاختلافات تمس الصنفين الثالث والسادس فقط وفيما يلي عرض لهذه الحسابات.

1) الصنف 03 حساب المخزون والجاري العمل بها: جاءت كما يلي:

الجدول 01: الحسابات المتغيرة في الصنف رقم (03)

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
31	المواد لأولية والتوريدات	313	منتجات من أجل الحيوانات
310	البذور والنباتات	3131	المواد الغذائية المركزة
310100	بذور الحبوب	3132	العلف والتبن
310200	بذور الخضراوات الجافة	3133	الحبوب ومشتقاتها
310300	بذور العلف	32	تموينات أخرى
310400	بذور نباتات السوق	33	السلع الجاري انجازها
310500	بذور النباتات الانتاجية	34	السلع والخدمات الجاري انجازها
310600	النباتات الحمضية	35	المخزونات من المنتجات
310700	نباتات الكروم	351	المنتجات الوسيطة
310800	نباتات فواكه أخرى	355	المنتجات المصنعة
310900	بذور ونباتات أخرى	3551	الحبوب
311	الأسمدة والتربة	3552	الخضر الجافة والبقوليات الأخرى
311100	الأسمدة المعدنية	3553	العلف
311200	الأسمدة العضوية	3554	منتجات الحديقة
311300	التعديلات	3555	المنتجات الصناعية
312	منتج معالج النباتات	3556	أشجار الفاكهة

أما ح/36، ح/37، ح/38، وح/39 فهي حسابات تبقى نفسها .

(2) الصنف 06 الأعباء¹: كان هناك تغيير في هذا الصنف، مثلما يوضحه الجدول التالي:

الجدول 02: الحسابات المتغيرة في الصنف رقم (06)

اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب
العلف والتبن	60132	<u>البضاعة المستهلكة</u>	600
العلف	601321	<u>المواد الأولية المستهلكة</u>	601
التبن	601322	البذور والنباتات	6010
الحبوب ومشتقاتهم	60133	بذور الحبوب	601010
الشعير	601331	بذور الخضر الجافة	601020
الشوفان	601332	بذور الأعلاف	601030
الذرة	601335	بذور نباتات الحديقة	601040
حبوب أخرى ومشتقاتها	601336	بذور النباتات	601050
أغذية أخرى من أجل الحيوانات	60139	نباتات الحمضيات	601060
المنتجات البيطرية	6014	نباتات العنب	601070
<u>التموينات الأخرى المستهلكة</u>	602	نباتات الفاكهة الأخرى	601080
مواد مستهلكة	6021	بذور ونباتات أخرى	601090
الحيوانات	6022	تعديلات الأسمدة	6011
الماشية	602210	الأسمدة المعدنية	601110
الخرفان	602220	الأسمدة العضوية	601120
الماعز	602230	التعديلات	601130
الأحصنة	602240	منتج لمعالجة النباتات	6012
الجمال	602250	غذاء للحيوان	6013
الفروج	602260	غذاء مركز	60131
الدجاج الواضع للبيض	602270	غذاء مركز للماشية	601311
الفراخ ذات اليوم الواحد	602280	غذاء مركز للخرفان	601312
دواجن أخرى	602290	مسحوق الحليب	601313
		أغذية مركزة أخرى	601314

¹القينعي عزالدين، نفس المرجع السابق، ص158.

أماح/603،ح/604،ح/605،ح/607،ح/608،ح/609،ح/61،ح/62،ح/63،ح/64،ح/65،ح/66،ح/67،ح/68،ح/69 فهذه الحسابات لم تشملها أي تغييرات .

ثانيا: المعالجة المحاسبية للأنشطة الفلاحية

أولا: النشاط النباتي

ويقصد به استصلاح الأراضي الزراعية وحرثها وبذرها لغرض الحصول على المنتجات الزراعية وتسويقها وبيعها.

ويشمل النشاط النباتي المحاصيل والمنتجات الأتية:¹

1. المحاصيل الحقلية: وتكون على نوعين:

الحبوب كالقمح والشعير والذرة والأرز الخضروات كالطماطم والفاصوليا وغيرها.

إن هذه المحاصيل لا يمكن عدها أصولا ثابتة بالنسبة للمزرعة، وذلك لأن دورة حياتها أو دورة بقائها في الحقل لا تتجاوز السنة، فبعض هذه المحاصيل يكون عمره أشهر معدودة لا تتجاوز أربعة أشهر، ولبعض الآخر ثمانية أو تسعة أشهر، وفي كل الأحوال لا يتجاوز السنة، لذلك تعد هذه المحاصيل من الأصول المتداولة بالنسبة للمزرعة.²

1.1 المعالجة المحاسبية للمحاصيل الحقلية³

المواد الأولية: تستخدم المزارع أنواعا مختلفة من المواد الأولية في عملياتها الزراعية

والمتمثلة في البذور والأسمدة الكيماوية وتكون عملية التسجيل المحاسبي كما يلي:

¹ جوهري أيوب، خويلدي الطاهر، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة فلاحية الجنوب (AGRO SUD) خلال الفترة 2014-2019، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص محاسبة و جباية معمقة، علوم مالية و محاسبية، قسم علوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018-2019، ص08.

² أمينة قنات، حسنى بوشبشة، محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية "دراسة حالة مؤسسة شخشوخ مسعود بسطيف"، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة و جباية معمقة، قسم علوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل-، 2021/2022، ص10.

³ القينعي عزالدين، نفس المرجع السابق، ص159-160.

- عند شراء المواد وإدخالها إلى المخزن يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

	xxx	من ح/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	381
Xxx		إلى ح/ موردو المخزونات	401
Xxx		أو / أحد الحسابات المالية	و/أو 5x
	xxx	من ح/ المواد الأولية والتوريدات	331
Xxx		إلى ح/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	381

- عند استهلاك المواد الأولية نقوم بإجراء القيد التالي:

	xxx	من ح/ المواد الأولية المستهلكة	601
Xxx		إلى ح/ المواد الأولية والتوريدات	31

- عند الإنتاج نقوم بإجراء القيد التالي:

	xxx	من ح/ منتجات تامة نباتية	355
Xxx		إلى ح/ تغير المخزون من المنتجات	724

- عند البيع وخروج المنتج التام من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

	xxx	من ح/ زيائن	411
xxx		إلى ح/ مبيعات من المنتجات النباتية	701
	xxx	من ح/ تغير مخزونات من منتجات	724
xxx		إلى ح/ منتجات تامة نباتية	355

- وفي نهاية السنة وفي حالة وجود منتجات لم يتم جنيها بعد نقوم بإجراء القيد التالي:

	xxx	من ح/ منتجات الجاري إنجازها	331
xxx		إلى ح/ إنتاج المثبت للأصول العينية	732

الفواكه: المميز لهذه المنتجات أن دورة حياتها ووصولها الى مرحلة الإنتاج يتطلب أكثر من سنة، بل عدة سنوات كالتمر والرمان وغيرها وتحتاج إلى رأسمال كبير وتمر بثلاث مراحل (الانشاء والتكوين، الإنتاج، شيخوخة الأشجار المثمرة).¹

1.2. المعالجة المحاسبية لأنشطة الفواكه

- **أثناء فترة الإنشاء والتكوين:** تبدأ هذه المرحلة منذ حرق وتهيئة التربة الزراعية وغرس الأشجار أو الشجيرات، وقد تأخذ عدة سنوات على حسب نوع الشجرة وتنتهي هذه الفترة بمجرد بدأ الأشجار بالإثمار بشكل اقتصادي وتجاري، ويكون التسجيل المحاسبي لذلك كما يلي:²

XX	XX	ح/مشتريات شجيرات مستهلكة	6011
XX	XX	ح/الرسم على القيمة المضافة	4456
XX		ح/ موردو السلع والخدمات استلام فاتورة الشجيرات	401
XX	XX	ح/ موردو السلع والخدمات ح/البنك	401
		تسديد فاتورة شراء الشجيرات	512

وفي 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 شراءها في ح/2340 غرسات وشتلات قيد الإنجاز كالتالي:³

2340	XXX	ح/ شجيرات قيد الانجاز	
7323	XXX	ح/ شجيرات (غرسات وشتلات) منتجة تحويل أعباء الاستثمارات جاري إنجازها	

¹ جوهري أيوب، خويلدي الطاهر، نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

² رباحي صبرينة، إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية، دراسة تحليلية مقارنة، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة لونيبي علي-بليدة 2-، المجلد 07، العدد 01، 2022، ص450.

³ أمينة قناط، حسنى بوشيشة، نفس المرجع السابق، ص21.

عندما تصبح الشجيرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها إلى أصول منتجة ويثبت ذلك بالقيود التالي:

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

- فترة الإنتاج: في هذه المرحلة تبدأ الشجيرات بإنتاج ثمار يمكن بيعها وتسمى بالفترة الإنتاجية في حياة الأشجار المثمرة، وتنتهي بنقصان غلة الأشجار، بحيث تصبح العائدات لا تغطي الأعباء، حيث أن المصاريف المتعلقة بفترة الإثمار هي مصاريف إرادية لأنها تحافظ على الاستثمار ولا تزيد من قدرته الانتاجية. ويكون التسجيل المحاسبي لهذه المرحلة كالآتي:

عند جني الثمار يتم إدخالها للمخزن بتكلفة الإنتاج وتسجل كالآتي: ¹

3551	ح/ منتجات تامة من أصل نباتي	xxx	xxx
724	ح/ إنتاج المخزن إدخال الثمار على مخزن	xxx	xxx

وعند البيع تقوم المؤسسة بإخراج الثمار بتكلفة الإنتاج وتحدد الاسعر وتسجل كالآتي:

724	ح/ الإنتاج المخزن	xxx	xxx
355	ح/ منتجات تامة من أصل نباتي إخراج الثمار من المخزن للبيع	xxx	xxx
411	ح/ الزبائن	Xxx	xxx
701	ح/ إنتاج مباع فاتورة بيع المنتجات	xxx	xxx
512	ح/ البنك	xxx	xxx
411	ح/ الزبائن تحصيل قيم المبيعات	xxx	xxx

¹ رياحي صبرينة، نفس المرجع السابق، ص451.

• فترة شيخوخة الأشجار المثمرة:

تنتهي مرحلة الإنتاج عندما تكون إنتاجية الأشجار المثمرة قد انخفضت وأصبحت غير اقتصادية لتبدأ مرحلة تناقص الغلة، كما يكون سابقا قد تم تسجيل الإهلاك طول فترة الإثمار، حيث يتم إثبات الإهلاك حسب القيد التالي:¹

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

ثانيا: النشاط الحيواني

تعتبر مصدرا هاما لإنتاج الألبان واللحوم والصوف والبيض والعسل وغيرها، هذه المنتجات تعتبر من أهم أوجه استغلال رؤوس الأموال، يتوقف اعتبار الأصل البيولوجي الحيواني استثمارا أو مخزونا بالنسبة للمؤسسة على الغرض الأساسي من اقتنائه، فإذا كان الأصل ملك للمؤسسة وتنتظر تحقيق إيراد عن طريق بيعه لذاتها يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة (المخزونات)، وإذا كان ينتظر الاستفادة منه (حليب، صوف وغيرها) يعتبر أصلا ثابتا يسجل في المجموعة الثانية (التثبيات).²

• 01: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية المقنتاة من أجل التسمين (المتاجرة)³

حيوانات التسمين هي الحيوانات التي يتم شراؤها بقصد تغذيتها ورعايتها وإعادة بيعها بعد فترة من الزمن وتعد من الأصول الجارية لأن المزارع لا يشتريها لغرض الاحتفاظ بها لفترة طويلة. ونميز الحسابات التالية: ح/ 301: أبقار للتسمين، ح/ 302: أغنام للتسمين، ح/ 303: ماعز للتسمين، ح/ 304: أحصنة للتسمين، ح/ 305: إبل للتسمين، ح/ 306: دواجن للتسمين، ح/ 307: حيوانات أخرى للتسمين وتكون عملية التسجيل المحاسبي كالتالي:

¹ رياحي صبرينة، نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

² دادي إبتيسام و آخرون، واقع المحاسبة الفلاحية في الجزائر دراسة حالة، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، شعبة علوم مالية و محاسبية، قسم العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2023/2022، ص 11.

³ أمينة قنات، حسنى بوشيشة، نفس المرجع السابق، ص 23-24.

عند شراء هذه الحيوانات نقوم بإجراء القيد التالي:

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

عند إدخال هذه الحيوانات الى المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

	xxx	ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب نوع الحيوان)	30X
Xxx		ح/ مشتريات حيوانات التسمين	380

وعند البيع والخروج من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

	Xxx	ح/ الزيائن	411
Xxx		ح/ المبيعات من حيوانات التسمين	700
Xxx		ح/ TVA المجمعة	4457
	xxx	ح/ حيوانات التسمين المستهلكة	600
Xxx		ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب النوع)	30X

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

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

وبدوره ح/3551 يتفرع إلى حسابات فرعية (ح/ 35511 لحوم بيضاء، ح/ 35512 لحوم حمراء، ح/ 35513

صوف ووبر....)

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

• 02: المعالجة المحاسبية لماشية التربية¹

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

عند الشراء نقوم بإجراء القيد التالي:

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

وعند إنتاج سلالة جديدة نقوم بإجراء القيد التالي:

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

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

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

¹ أمينة قنطن حسنى بوشيشة، نفس المرجع السابق، ص 26-27.

وعند بلوغ هذه الحيوانات مرحلة الإنتاج نجري القيد التالي:

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

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

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

03: المعالجة المحاسبية لماشية الألبان واللحوم (حيوانات الإنتاج)¹

أ: ماشية الألبان:

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

ب: 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.

¹ أمينة قنات، حسنى بوشيشة، نفس المرجع السابق، ص 24-25-26.

ويلاحظ أن ماشية الألبان تختلف عن ماشية اللحم 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 الفرخ الصغير الذي يعتمد في معيشته على فلاحه الأرض وتتصف هذه الماشية بما يلي:

- أن تكون قادرة على إدراج كمية مناسبة من الألبان
 - أن يتم تسمينها بحيث تعطي كمية اقتصادية من اللحم
 - أن تنتج حيوانات ذات مواصفات عالية يمكن بيعها باعتبارها قابلة للتسمين
- يعامل هذا النوع من الحيوانات على أنها أصول بيولوجية حية تسجل في حساب 2500 حيوانات الإنتاج الحيواني، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات التالية:

ح/25001 أبقار الإنتاج الحيواني	ح/25002 أغنام الإنتاج الحيواني
ح/25003 معاز الإنتاج الحيواني	ح/25004 أحصنة الإنتاج الحيواني
ح/25005 إبل الإنتاج الحيواني	ح/25006 دواجن الإنتاج الحيواني

وتهتك هذه الاستثمارات الحيوانية وفق مدة معينة محددة في الجدول الآتي:

الجدول 03: مدة حياة وبداية إنتاج بعض الأصول الحيوانية

الأصل الحيواني	مدة المنفعة (الحياة)	مدة بداية الإنتاج
الآبقار	10 سنوات	18 شهرا
الأغنام	06 سنوات	09 أشهر
الدجاج	02 سنتين	60 يوم(شهرين)
الإبل والأحصنة	15 سنة	18 شهرا
المعاز	06 سنوات	09 أشهر

المصدر: أمينة قنات، حنى بوشيشة، محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، دراسة حالة مؤسسة شخسوخ مسعود بسطيف، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، محاسبة وجباية معمقة، قسم علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2022/2021.

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

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

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

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

ومن ثم تعامل معاملة حيوانات التسمين كما سبق ذكره.

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

	XXX	ح/ منتجات حيوانية	3551
XXX		ح/ تغيير المخزونات من المنتجات	724

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

	XXX	ح/ الزبائن	411
XXX		ح/ المبيعات من المنتجات	701
	XXX	ح/ تغيير المخزونات من المنتجات	724
XXX		ح/ منتجات حيوانية	3551

المبحث الثاني: القطاع الفلاحي وفق معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية

أولاً: المعايير المحاسبية الدولية

1-تعريف المعايير المحاسبية الدولية:

تعرف معايير المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية يعتمد عليها المحاسب في القيام بأعماله المتمثلة في القياس والإفصاح على المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة.¹ كما تعبر المعايير المحاسبية الدولية على مجموعة القواعد المحددة بشأن طريقة تسجيل، تبويب وتقديم المعلومة المالية، حيث تساعد هذه القواعد معدي القوائم المالية بالاستجابة لمتطلبات مختلف مستخدمي المعلومة المالية، خاصة الأطراف الخارجية، وذلك من خلال ضمان أن المعلومة المالية التي يتم إيصالها ملائمة وموثوقة.² هي مجموعة من الممارسات التي وضعها مجلي معايير المحاسبة الدولية . (IASB) تم تصميم هذه الممارسات لتسهيل على الشركات في جميع أنحاء العالم مقارنة التقارير والبيانات المالية ويساعد هذا أيضا على خلق الشفافية والثقة في العملية المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بالاستثمار والتجارة العالمية.³ من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن المعايير المالية المحاسبية هي مجموعة من المقاييس والنماذج والمبادئ والإرشادات العامة تصدر عن الهيئة الرسمية تؤدي إلى توجيه وترشيد وكذا ضبط العمل المحاسبي للأحداث الاقتصادية التاي تقوم بها المؤسسة.

2-خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص، أهمها :

- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنحه;
- غير إجبارية لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.⁴

¹ شبادي عائشة، معتوق حورية، محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية- دراسة تحليلية (مقارنة)-، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، محاسبة و جباية معمقة، قسم علوم التسيير، كلية علوم غقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت-، 2021-2022، ص53.

² زواتية عبد القادر، المعايير المحاسبية الدولية 2 (IFRSs)، مطبوعة جامعية موجهة الى طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021-2022، ص03.

³ عبد الكريم زرقاوي، معايير المحاسبة الدولية، مطبوعة موجهة للسنة الثانية ليسانس، تخصص محاسبة و مراجعة، قسم العلوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي تبسي-تبسة-، 2021-2022، ص24

⁴ سعيداني محمد السعيد، بوشاكر جلول، الإطار النظري و المؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، العدد 05، ص189.

- يجب أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالثبات، بل لا بد وان تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة،
- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية عملية وفنية وبيئية وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة ،
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع نتائج معينة مقدما بقدر الإمكان عند إعداد المعايير المحاسبية.¹

3- أهداف المعايير المحاسبية الدولية²:

- تسعى المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق الأهداف التالية:
- 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.

4- أهمية المعايير المحاسبية الدولية³

- حظي موضوع المعايير المحاسبية الدولية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية :
- التزام المحاسبين في جميع الدول بمعايير المحاسبة الدولية سوف يعمل على تقليص الفروقات القائمة بين الأساليب و الممارسات بين مختلف الدول، خاصة ما يتعلق بإعداد القوائم المالية، مما يجعل المعلومات والبيانات التي تعرض بها بصورة حقيقية عن الأوضاع المالية للشركات، الأمر الذي يسهل عملية تحديد أسعار الأسهم لتلك الشركات المدرجة .

¹ محمد بوسماحة، مرجع سبق ذكره، ص 21_22.

² أمينة قنات، حسنى بوشيشة، مرجع سبق ذكره، ص33

³ محمد بوسماحة، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس، تخصص محاسبة و مراجعة، قسم العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة طاهري محمد -بشار-، 2019-2020، ص22-23.

- إن عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية سوف يسمح للشركات متعددة الجنسيات بتصميم نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بنشاط جميع فروعها التابعة لها.
- إن تبني المعايير سوف يؤدي الى توفير عنصر الاتساق في أساليب الإفصاح، مما يعمل على تنشيط المنافسة بين الشركات المدرجة بالأسواق المالية.
- استعمال هذه المعايير على نطاق دولي من طرف الشركات سيوفر مبالغ طائلة من الأموال كل سنة.
- تساهم في زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية.
- تساهم في تدعيم المستثمرين بالمعلومات تمتاز بالتنوع و الشفافية، الامر الذي يقلل من درجة مخاطر الاستثمار و من ثم تخفيض تكلفة رأس المال.
- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي الى اختيار أفضل البدائل.

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي 41

1-التعريف بالمعيار المحاسبي الدولي 41¹

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، وبذات الوقت فهي تحتل مرتبة مرموقة بتعامل فئات المجتمع بها.

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

2-هدف ونطاق المعيار²

يهدف المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأنشطة الزراعية وبيان كيفية عرض القوائم المالية والافصاحات المتعلقة بهذه الأنشطة، يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن الموضوعات التالية عندما تتعلق بنشاط زراعي :

- الأصول البيولوجية.
- المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد.

¹ أمينة قنات، حسنى بوشيشة، مرجع سبق ذكره، ص34.

² زيريبي عز الدين، مرجع سبق ذكره، ص93-94.

• المنح الحكومية.

يستثنى من تطبيق هذا لمعيار كل من :

•الأرض المتعلقة بنشاط زراعي (أنظر المعيار16و المعيار رقم 41)

•الأصول الغير ملموسة المتعلقة بنشاط الزراعي (أنظر المعيار38)

ينطبق هذا المعيار على المنتج الزراعي والذي يتم حصده بفضله عن الأصول البيولوجية للمشروع فقط حتى

نقطة الحصاد، وفيما يلي جدول يبين بعض الأصول البيولوجية ومنتجاتها :

جدول رقم (04) لبعض الأمثلة عن الأصول البيولوجية

الأصول البيولوجية	المنتج الزراعي	منتجات بعد المعالجة
الأغنام	الصوف	الخيوط - السجاد
أشجار في زراعة غابية	جذور الأشجار	أخشاب معدة للاستخدام
نباتات	قطن	خيوط - ملابس
	محصول القصب	السكر
ماشية الألبان	لبن	جبين
شجيرات	أوراق	شاي
الكروم	العنب	الخمور
أشجار الفاكهة	ثمار الفاكهة	فاكهة مهيأة لاستخدامات مختلفة

المصدر: زيبري عز الدين، المحاسبة القطاعية قطاع التأمينات- القطاع الفلاحي- قطاع البناء، الطبعة الأولى،

دار الباحث، الجزائر، 2023، ص.94

3-التعاريف والمصطلحات الخاصة بالمعيار¹

• النشاط الزراعي : هو إدارة بمعرفة منشأة للتحويل البيولوجي لأصول بيولوجية للبيع إلى منتج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية.

• المنتج الزراعي : هو ناتج الحصاد للأصول البيولوجية للمنشأة.

•الأصل البيولوجي : هو حيوان حي أو نبات.

¹ زيبري عز الدين، مرجع سبق ذكره، 94-95.

•التحول البيولوجي: هي عملية تشمل النمو و التحلل و الإنتاج و التوالد، و التي تسبب تغيرات نوعية و كمية في الأصل البيولوجي.

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

• القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن من خلال مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف راغبة و مطلعة في صفقة متوازنة.

المطلب الثاني: مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي في الجزائر

تهدف الدراسة إلى إجراء مقارنة ما بين المعيار الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي لإيجاد أوجه التشابه والاختلاف في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الفلاحي

أولاً: قياس الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي

1. تعريف الأصل البيولوجي حسب المخطط المحاسبي المالي: وفقا لنظام المحاسبي المالي، فإن الأصل البيولوجي هو حيوان أو نبات حي أو مجموعة من الأصول البيولوجية التي هي عبارة مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية.

ب. القياس: تمت الإشارة إلى تقييم الأصل البيولوجي في المخطط المحاسبي المالي كحالة خاصة من خلال الفقرة 19-321 والتي مفادها كالآتي:

" لقياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفة مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

يتم الاعتراف بالخسارة أو الأرباح الناتجة عن التغير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها".

إن تقييم الأصل البيولوجي المذكور في النقطة 19-312 من النظام المحاسبي المالي، يمثل فرقا في الاسم مقارنة بما هو مذكور في المعيار الدولي للمحاسبة/ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وفقا لنظام المحاسبي المالي يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة ناقصا التكاليف المقدرة لبند المبيعات، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفة مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة، يتم إثبات الخسارة أو الربح من التغيير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها بموجب المعايير الدولية للإبلاغ المالي، يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف

الأولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقص نقطة البيع المقدره IFRS/IAS تكاليف نقطة البيع، والتي تشمل:

- لجان الوسطاء والتجار.

- المبالغ التي تجمعها الهيئات التنظيمية وبورصات السلع الأساسية.

ثانيا: مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 19-312 من النظام المحاسبي المالي فيما يلي نهتم بالمقارنة:

أساس المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة)	الفقرة 19-321 من SFC	المقارنة
الهدف	هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لتسجيل الأصول البيولوجية وتوضيح الأسس المستخدمة في تقييمها.	هناك اتفاق في الهدف بين المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 321-19 من المخطط المحاسبي المالي.
النطاق	يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن الأمور الآتية عندما تكون متعلقة بالنشاط الزراعي: الأصول الحيوية، باستثناء النباتات المثمرة، المنتج الزراعي عند الحصاد والمنح الحكومية.	تطبق على جميع المنشآت التي تختص بممارسة النشاط الزراعي.	المعيار فصل في أنواع النشاطات التي تنطبق عليه باختلاف الفقرة فكانت شاملة دون تفصيل.
الاثباتات والقياس	يجب على المنشأة أن تثبت أصلا حيويا أو منتجا زراعيا فقط عندما تسيطر على الأصل نتيجة لأحداث سابقة أو يكون لها منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل. يجب قياس الأصل الحيوي عند الاثبات الأولي وفي نهاية كل فترة	لم ترد شروط الاعتراف يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة ناقصا التكاليف المقدره لبند المبيعات، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق في مثل	هناك فروق بين الفقرة والمعيار الاعتراف. الفقرة لم تتضمن تقسيم للأصول البيولوجية خلاف المعيار. لم تأخذ الفقرة بعين الاعتبار التقييم عند نقل

<p>الحصاد كما لم تعالج الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها والغرض من اقتنائها.</p>	<p>هذه الحالة يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.</p>	<p>بقيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع ولقياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة بالقيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع عند الحصاد.</p>	
<p>هنالك اتفاق حول الأرباح والخسائر الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي.</p>	<p>تثبيت أي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها تكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي حصل فيها.</p>	<p>يجب ادراج المكسب أو الخسارة الناشئة عند الاثبات الأولي للأصل الحيوي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، وعند المنتج الزراعي يجب ادراجه بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.</p>	<p>المكاسب والخسائر</p>
<p>أهملت الفقرة الاعتراف بالمنح الحكومية بالرغم من معالجتها.</p>	<p>لم تتعرض الفقرة إلى المنح الحكومية.</p>	<p>يجب إثبات المنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل حيوي مقيس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة التحصيل. إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل حيوي مقيس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المشروطة. بما في ذلك عندما تتطلب منحة حكومية من المنشأة عدم مزاوله نشاط زراعي معين. فإن المنشأة يجب عليها إثبات</p>	<p>المنح الحكومية</p>

		المنحة الحكومية ضمن الربح أو الخسارة فقط عندما يتم استيفاء الشروط المرتبطة بالمنحة الحكومية.	
الإفصاحات	لم يتعرض تفصيلات حول الإفصاح إلا ما تعلق بالتقييم المبدئي والأرباح والخسائر.	لم تتناول الفقرة الإفصاح بشكل كافي بل لامسته فقط.	يجب الإفصاح بشكل مفصل عن إجمالي الأرباح والخسارة الناجم عند الاعتراف بالأصول البيولوجي والزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منه التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية كما يجب على مشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية وطبيعية الأنشطة التي تتعلق بكل مجموعة والقياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول في نهاية الفترة وناتج المحاصيل الزراعية خلال الفترة.

من اعداد الطالبتين

ثالثا: دراسة المقارنة بالمعيار الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي الخاصة بالنشاط الزراعي (معالجة محاسبية)
أ. القياس:

بالنسبة لعملية القياس للموجودات البيولوجية (الحيوانات، المحاصيل الزراعية) فنلاحظ أنه تمت الإشارة إلى تقييم الأصل البيولوجي في المخطط المحاسبي المالي كحالة خاصة من خلال الفقرة 19-321 والتي مفادها كالاتي:

" يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الاولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدره، الا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة. يتم الاعتراف بالخسارة أو الأرباح الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة ناقص تكاليف نقطة البيع المقدره في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها".

ان تقييم الأصل البيولوجي المذكور في النقطة 19-321 من النظام المحاسبي المالي، يمثل فرقا في الاسم مقارنة بما هو مذكور في المعيار الدولي للمحاسبة/ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وفقا لنظام المحاسبي المالي، يتم القياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ ابلاغ بقيمته العادلة ناقصا التكاليف المقدره لبند المبيعات، الا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة، يتم اثبات الخسارة أو الربح من التغيير في القيمة العادلة ناقص تكاليف نقطة البيع المقدره في صافي الدخل في السنة التي حدث فيها.

بموجب المعايير الدولية للإبلاغ المالي، يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الاولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقص تكاليف نقطة البيع المقدره.

يحدد ISA/IFRS تكاليف نقطة البيع، والتي تشمل:

- لجان الوسطاء والتجار.

- المبالغ التي تجمعها الهيئات التنظيمية وبورصات السلع الأساسية.

لكن المخطط المحاسبي المالي حسب هذه الفقرة أشار للأصول البيولوجية كحالة خاصة فيما يتعلق بالقياس عمد الاعتراف المبدئي والاعتراف بالخسارة والارباح دون أي تفصيل للقياس والافصاح المحاسبي لمختلف الأصول البيولوجية، تاركا ذلك للقياس على نحو بقية الأصول والمخزونات، وعليه فان التسجيل المحاسبي يفترض التمييز بين الأقسام النشاط الزراعي وذلك على النحو التالي:

1. النشاط النباتي:

أ. المحاصيل الحقلية: تعتبر أصولا متداولة، تعد مخزونات تسجل في لمجموعة الثالثة المخزونات.

ب. منتجات البساتين وحدائق: تعتبر أصولا ثابتة وتمر بثلاث مراحل:

- مرحلة الانشاء: تقتني المؤسسة الشتلات وتقوم بتهيئة التربة وغرس الشتلات (د/ 6011 مشتريات شجيرات مستهلكة)، تتحمل المؤسسة مصاريف الاسمدة والعناية بالشتلات حتى تصبح مثمرة كمصاريف ايجار الارض

وتجهيزها وغرس الشتلات والري وأحور العمال (موردو السلع والخدمات د/60) وفي نهاية كل سنة تحول هذه الفترة الى استثمارات قيد الانجاز، حيث يتم دمج كل المصاريف التي تم انفاقها مع قيمة شرائها في د/2304 من منطلق مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات ومبدأ استقلالية الدورات، عندما تصبح الشجيرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها إلى أصول منتجة (د/240 أشجار مثمرة).

- مرحلة الاثمار: عند جني الثمار يتم ادخاله للمخزون بتكلفة الانتاج (د/2551 منتجات تامة الصنع من أصل نباتي) ويتم اخراجها من المخزن عند البيع ويتم اثبات قسط الاهتلاك سنويا خلال هذه المرحلة.
- مرحلة الشيخوخة: أين التنازل عليها أو تخرج من أصول المؤسسة.

2. النشاط الحيواني:

- ماشية التريبة، ماشية الالبان، ماشية العمل:

إذا كانت ملك وتنتظر أن تحقق إيرادا المستقبلي البعيد (أكثر من سنة مالية) من خلال الاستفادة منه (الحليب، الصوف، العسل، اللحم،)، يعتبر في هذه الحلة أصلا ثابتا يسجل في الثانية التثبيتات (د/25 أصول بيولوجية حيوانية)، تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة الانتاج، وتتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف تسجل في مجموعة السادسة الاعباء كمصاريف الاعلاف وأجرة البيطري (د/6014 أعلاف مستهلكة د/6015 مواد بيطرية مستهلكة).

- ماشية التسمين:

إذا كانت ملك المؤسسة وتنتظر أن تحقيق ايرادا في المستقبل القريب (أقل من سنة مالية) عن طريق بيعه لذاته، يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة المخزونات (د/32 حيوانات) تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف تسجل في المجموعة السادسة الاعباء.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع الإطار النظري للدراسة تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

أولاً: دراسة رشيد قريرة 2016

بعنوان "تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة، السنة الدراسية 2016-2017. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين ظل النظام المحاسبي المالي ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الاستبانة والمقابلة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن شركات التأمين تلتزم بقواعد القياس والتسجيل والافصاح المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي كما أن هذا الأخير ساهم في تحسين نظام المعلومات المحاسبية لهذه الشركات في حين تشير النتائج إلى وجود تحديات ومشكلات تواجه الممارسات المحاسبية لشركات التأمين، ومن أهمها غياب السوق المالي النشط وارتفاع تكاليف التقييم والافصاح المحاسبي.

ثانياً: دراسة جوهري أيوب وخويلدي الطاهر

بعنوان "تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الدراسية 2018-2019. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة تناول في الجانب النظري من خلال دراسة حالة لمؤسسة فلاحية في الجنوب.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: المؤسسة الزراعية تلتزم بقواعد الاعتراف والقياس وكذا قواعد التسجيل والافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، يتعذر على المؤسسة تطبيق كل الشروط المتعلقة بالتقييم المحاسبي للأصل البيولوجي وذلك بسبب ظروف البيئة المحاسبية أهمها غياب السوق النشط، عدم وجود نموذج مضبوط لتقييم الأصول البيولوجية حيث أن النظام المحاسبي المالي لم يتم تحديثه منذ إصداره، ولم يتم إصدار نموذج مباشر يعالج القطاع الزراعي.

ثالثا: دراسة أمينة قناط

بعنوان " محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية"، مذكرة
ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي-جيجل-، السنة الدراسية -2022
2021.

هدفت هذه الدراسة إلى المعالجة المحاسبية للقطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي ومقارنتها مع
إجراءات المعايير المحاسبية الدولية وفق ما أقره المعيار المحاسبي الدولي رقم المتعلق بالأصول البيولوجية،
ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدوا على جميع البيانات المتعلقة بالزراعة والمحاسبة في الجانب النظري وقاموا
بدراسة ميدانية في مؤسسة المزرعة النموذجية -شخشوخ مسعود سطيف- للتعرف على كيفية المعالجة
المحاسبية وهذا وفق ما أقره النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن النظام المحاسبي المالي مستمد مبادئه من المعايير
المحاسبية الدولية، أن كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية اعتمدا على تقييم الأصول
البيولوجية بالقيمة العادلة، النظام المحاسبي المالي صنف الأصول البيولوجية إلى حسابات المخزونات
والتثبيات وتلتزم بقواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاعتراف والقياس والافصاح.

رابعا: دراسة حسين يحي

بعنوان " محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية"، مذكرة
ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة ابن خلدون -تيارت-، السنة الدراسية 2021-2022.
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على محاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير
المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) ونطاق تطبيقه، والشروط اللازم توفرها للاعتراف بالأصل البيولوجي
الحيواني والنباتي.

وكذلك بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ومقارنته بمدى توافقه مع
المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبي الدولي
رقم 41 متفقان، ولا يوجد فوارق جوهرية من حيث الهدف والقياس والأرباح والخسائر، لكنه أهمل معالجة المنح
الحكومية وجوانب الإفصاح المحاسبي.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول
الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استقدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم(05) المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
رشيد قريرة، 2016	الالتزام بقواعد الاعتراف والقياس.	مشكل غياب سوق النشط وارتفاع التكاليف.	تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية.
جوهري أيوب، 2018	الالتزام بقواعد الاعتراف والقياس.	الاختلاف في تقييم الاصول البيولوجية.	كيفية الاعتراف وعرض المعلومات والافصاح عنها.
أمينة قنات، 2021	الالتزام بقواعد الاعتراف والقياس.	اعتماد على تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة.	معرفة النظام المحاسبي المالي وكيفية تطبيقه محاسبيا في المؤسسات.
حسين يحيى، 2021	التوافق في قواعد الاعتراف والقياس.	اهمال جوانب الافصاح المحاسبي وكذلك المنح الحكومية.	معرفة خصوصية القطاع الزراعي.

المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

أولاً: دراسة أشواق بن قدور وبوبكر شماخي

بعنوان " المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، المجلد 2021، العدد 11، السنة 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأهداف الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم (الزراعة) والنطاق الذي يغطيه وبيان الشروط الواجب توفرها للاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي. وكذلك بيان الافصاحات التي يتطلبها هذا المعيار ومقارنة مدى توافقها المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المخطط أظهر توافقا أكبر مع المعايير الدولية وعدم وجود فروق جوهرية من حيث الهدف والقياس والأرباح والخسائر، لكنه أهمل معالجة المنح الحكومية وجوانب الإفصاح المحاسبي.

ثانيا: دراسة عائشة كداتسة، عيسى براق وصالح بضياف

بعنوان " محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم (الزراعة) -مزرعة كرفة محمد نموذجاً- ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12، العدد01، السنة2021 .

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في ظل النظام المحاسبي المالي ومقارنتها بما جاء به معيار المحاسبة الدولي رقم 41 المتعلق بالزراعة. وللوقوف على مدى التزام المنشآت الفلاحية بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي حيث دعموا المقال بدراسة ميدانية هدفت إلى التعرف على واقع تقييم وجد الأصول البيولوجية النباتية وكيفية التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بهذه الأخيرة في مزرعة كرفة محمد بحمر العين ولاية تيبازة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن النظام المحاسبي المالي استوحى من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 (الزراعة) فيما يخص تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة، لكن تطبيقها في البيئة الجزائرية صعب في ظل غياب سوق نشط خاص بالأصول البيولوجية، بالإضافة إلى ذلك فهو لم يتم بتخصيص محاسبة متعلقة بالمنشآت الزراعية.

ثالثا: دراسة القتيبي عزالدين

بعنوان " محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 04، العدد02، السنة2020.

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة محاسبة القطاع الزراعي من وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، وذلك بالتركيز على المعالجة المحاسبية لأنشطة كل من المنتجات النباتية والمنتجات الحيوانية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك توافق كبير بين المعالجة المحاسبية للمعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، مع العلم أن النظام المحاسبي المالي الخاص بالقطاع الزراعي فصل في القيود المحاسبية لكل الأنشطة الخاصة بالقطاع.

رابعاً: دراسة رياحي صبرينة

بعنوان "إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية -دراسة تحليلية مقارنة-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، السنة 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (41)، قصد تحديد مدى تبني النظام المحاسبي المالي للأسس والمبادئ التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)، وإبراز أوجه التشابه والاختلاف بينهما.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ان المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)، قد حدد بشكل مفصل الأسس التي تقوم عليها المحاسبة عن النشاط البيولوجي، واعتبر المنتوجات البيولوجية النباتية كأصول غير جارية يستفاد منها لفترات اقتصادية طويلة المدى، مع الأخذ بعين الاعتبار احتمال تعرضها للتلف.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم (06): المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
ابن قدور، أشواق شماخي، بوبكر، 2020	التوافق في قواعد الاعتراف والقياس.	اهمال معالجة المنح الحكومية.	تقييم قواعد الاعتراف والقياس.
عائشة كداتسة، عيسى براق، صالح بضياف، 2021	النظام المحاسبي المالي استوحى من معيار دولي رقم 41.	عدم تخصيص محاسبة متعلقة بالمنشآت الزراعية.	واقع تقييم الاصول البيولوجية النباتية.
القنبيعي عزالدين، 2020	التركيز على المعالجة المحاسبية للأنشطة البيولوجية.	الاختلاف في المعالجة المحاسبية.	تخصيص القيود المحاسبية لكل نشاط في القطاع.
رياحي صبرينة، 2022	الاتفاق في الأسس والمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة.	الاختلاف في الاصول البيولوجية.	معرفة المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية.

المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولاً: دراسة Rozentale et Ore

بعنوان " .Evolution of Biological Assets: Problems and Solution

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل طرق المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالاستناد إلى المعيار المحاسبي الدولي 41 وطريقة التوثيق المعياري المعتمدة، وان اختيار وتطبيق طرق تقييمها من الأهمية وذلك لان الأصول البيولوجية تمثل عناصر الإنتاج الأساسية في الشركات الزراعية، وان النتائج ستؤثر في: القرارات الاقتصادية لمستخدمي الكشوفات المالية، المؤشرات المالية الموحدة، المقارنة بين الوحدات داخل القطاع، قيمة الوحدة ومقدار الضريبة عن الأنشطة الاقتصادية، والبيانات الإحصائية في قطاع الزراعة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: السماح باستخدام أكثر من طريقة في تقييم الأصول البيولوجية المتشابهة يؤدي إلى كشوفات مالية ليس لها القابلية على المقارنة، التحول من مدخل التكلفة التاريخية إلى مدخل القيمة العادلة، يمكن ان يقيم على أنه إيجابي بالرغم من الانتقادات الموجه له، كما اشارت الدراسة إلى ان جميع بدائل طرق القياس المتاحة ينبغي ان تطبق بحذر.

ثانياً: دراسة Crujisen

بعنوان " .Biological Assets: Fair Value Vs Historical Cost

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح المزايا والعيوب لكل من مدخل التكلفة التاريخية ومدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية وبيان اهم الفروقات المؤثرة في الميزانية العمومية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: عند تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة فإن نتائج عملية التحول الحياتي ستعكس مباشرة على القيمة المالية في الميزانية العامة. وتمثل القيمة العادلة الحل الأفضل لتقييم الأصول البيولوجية لغاية هذه اللحظة. كما يوفر مدخل القيمة العادلة أفضل معلومة للمستثمرين لتعرف على المنافع الاقتصادية المستقبلية الموحدة، والتعرف على اداءها وموقفها المالي لفترة معينة عندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية.

ثالثاً: دراسة Lisa jack

بعنوان " .Protecting agricultural accounting in the UK

هدفت هذه الدراسة إلى الممارسة المحاسبية السائدة في القطاع الزراعي في المملكة المتحدة وتكشف غطاء الشرعية الذي يبدو أنه يحمي هذه الممارسة، الهدف من هذه الدراسة هو اظهار انه حتى الممارسات المحاسبية البسيطة نسبيا يمكن أن يكون لها أغلفة كثيفة من المعايير والشرعيات التي تم إنشاؤها حولها، اكتشاف مثال

غير عادي للممارسة المحاسبية للمؤسسة، محاسبة الهامش الإجمالي الزراعي كمياري في مجال لم يتم بحثه جيداً، الزراعة البريطانية لدراسة طبيعة الشرعية المرتبطة بهذه الممارسات واقتراح أنه من المهم في هذه الحالة التحدث عن الشرعية كعملية خلقت مظلة من الشرعية التي تحمي الممارسة وتلك التي تعيد إنتاجها لضمان بقائها.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك سمات بشرية وفردية أخرى تشارك في إدامة شكل الهامش الإجمالي، واعتقاد راسخ بأن التعرض المتكرر للمعلومات المحاسبية واستخدام المتسق للطريقة نفسها يثقف المجتمع الزراعي ويساعده على ضمان بقاء أعماله، وتقدم هذه المقالة مساهمة في السؤال الذي طرحه كاروترز من خلال استكشاف مجال تنظيمي حيث يوجد فصل كبير يجب ملاحظته بين الجهات الفاعلة وبين النظرية والتطبيق العلمي، وأنه من الممكن مراقبة المؤسسة خلال هذه الفترة ومراقبة ظهور الممارسات المبتكرة بين المزارعين أنفسهم، وأن المؤسسات يتم إنشائها داخل هيكل غير مترابطة بشكل غير محكم، وأن الممارسات غير قانونية تماماً ويمارسونها بشكل حصري، واكتشاف كيفية استخدام الهامش الإجمالي.

رابعاً: دراسة Ari kamayanti; Ajidedi mulawarman

بعنوان "Indonesian farmers valuation reconstruction: Acritical study of IAS 41 on agricultural accounting in Biological assets"

هدفت هذه الدراسة إلى توقع الخطر المحتمل للتقييم الناجم عن مركزية الشعار النقدي في المحاسبة. استخدمت هذه الدراسة المنهجية العرقية الموسعة مع التفكيك كأسلوب بحث وتمت على مرحلتين: تتمثل المرحلة الأولى في إيجاد البعد التقني وبعد المعنى من خلال دراسة عرقية منهجية، والمرحلة الثانية هي تفكيك وإضافة القيم وما وجد من الخطوة الأولى خاصة من دراسة المنهج العرقي لإعادة بناء مفهوم كمياري المحاسبة الزراعية الذي يمثله المعيار المحاسبي الدولي IAS 41.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إلى أن مفهوم التقييم في المحاسبة يعد أمراً مهماً لأنه يمكن أن يوفر معلومات مفيدة لأطراف معينة، واستخدام طريقة القيمة العادلة، للتقييم على أساس سعر السوق كما هو مستخدم في المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 وقياسها بموثوقية، وأن الزراعة في أندونيسيا لها طريقتها الخاصة في تقييم الأصول البيولوجية، وعدم اعتمادها على المال كمؤشر لتقييمها، في النهاية يمكن أن تكون ممارسات المحاسبة الزراعية أكثر ملائمة للمزارعين إذا تم تطوير مفاهيمها من المزارعين أنفسهم.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم (07): المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
Rozental et Ore، 2013	الاتفاق على مفهوم الممارسات المحاسبية.	اختلاف في الأصول البيولوجية، القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية.	طرق تقييم الأصول البيولوجية.
Crujisen، بدون سنة	الالتزام بقواعد الاعتراف والقياس.	تقييم الأصول البيولوجية.	معرفة خصوصية القطاع المحاسبي.
Lisa jack، 2006	الاتفاق على بيان كيفية الاعتراف بالأصول البيولوجية.	الاختلاف في الممارسات المحاسبية البسيطة.	واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية.
Ari kamayanti,Ajidedi، 2014، mulawarman	تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة.	الاختلاف في التطبيقات المحاسبية في النشاط الزراعي المعتمدة في المعيار الدولي رقم 41.	تقييم الممارسة المحاسبية في القطاع الزراعي.

المصدر: من إعداد الطلبة

خلاصة الفصل الأول:

لقد حاولنا في الفصل الأول التطرق إلى الإطار النظري للدراسة، من خلال إعطاء المفاهيم حول القطاع الفلاحي وبعض الخصائص التي يتميز عنها القطاع كما سعينا إلى إبراز المعالجة المحاسبية في القطاع الفلاحي الجزائري، وتطرقنا إلى المعيار المحاسبي رقم 41 (الزراعة) الذي جاء ليحدد كيفية قياس الأنشطة المتعلقة بالقطاع الفلاحي.

الفصل الثاني:

دراسة حالة المزرعة النموذجية

عباسي العربي

تمهيد:

نظرا لضيق الوقت وعدم وجود مؤسسات زراعية في ولاية برج بوعريريج والتي تعتمد في ثبوت أوراقها على النظام المحاسبي المالي التجننا إلى دراسة السابقة والتي كان عنوانها المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في مؤسسة فلاحية دراسة حالة المزرعة النموذجية العربي عباسي والتي كانت من إعداد الطلبة شخار الزهرة، بن مريم شريفة للسنة الدراسية 2015-2016.

المبحث الأول: تقديم المزرعة النموذجية عباسي العربي وسيرورة عملها¹

بعد الجولة التي قاموا بها في ولاية برج بوعرييج بحثا عن مؤسسة فلاحية تطبق النظام المحاسبي المالي، لم نجد سوى المزرعة النموذجية عباسي العربي، والتي كانت الملجأ الوحيد للقيام بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: التعريف بالمزرعة النموذجية

سيتم في هذا العنصر تقديم لمحة تاريخية عن المزرعة النموذجية عباسي العربي مع تقديم الهيكل التنظيمي.

أولاً: النشأة والتطور

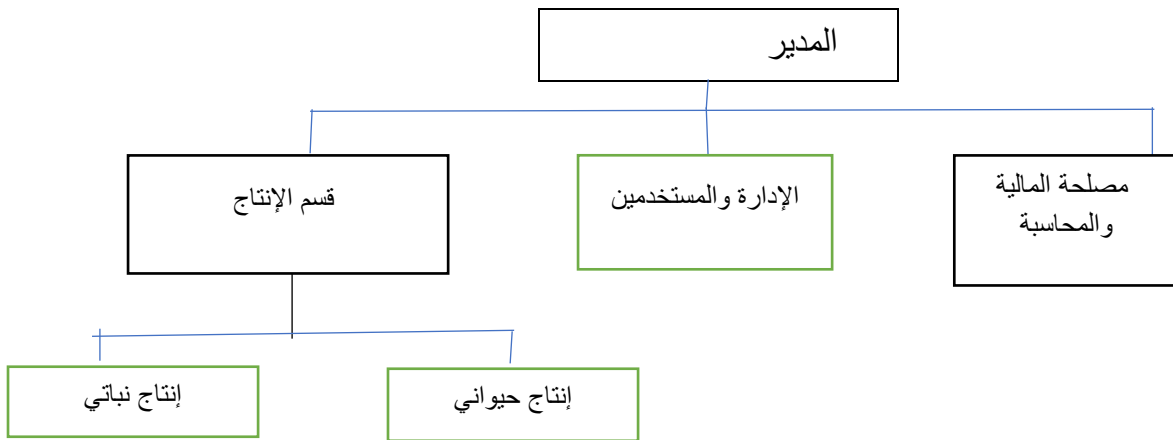
تم تأسيس المزرعة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 52/89 بتاريخ 18/04/1989 والذي حدد الشكل القانوني للمؤسسة بصفتها مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وبوصاية وزارة الفلاحة وتتمتع بالشخصية المعنوية في التسيير، ذات السجل التجاري رقم 31 ب 43100-0464773.

تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في الموسم الفلاحي 2010-2011 تطبيقا للتعليمية رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29 من أجل الوقوف على الحالة المادية للمؤسسة تطلب ذلك التحول تسخير كل الموارد البشرية وبمشاركة محافظ الحسابات وكل الأطراف المعنية.

كانت السنة المالية في هذه المؤسسة تبدأ من 01/10/N إلى 31/09/N+1 وتطبيق النظام المحاسبي المالي أصبحت السنة المالية تبدأ من 01/01/N إلى 31/12/N.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 01 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



¹ - شخار الزهرة، بن مريم شريفة، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في مؤسسة فلاحية دراسة حالة المزرعة النموذجية العربي عباسي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، برج بوعرييج، 2015-2026.

ثالثا: أهداف المؤسسة

لها أهداف عديدة نذكر منها:

- الحفاظ على الإنتاج الزراعي،
- تطبيق السياسات الفلاحية للدولة،
- الاستثمار في الإنتاج الحيواني،
- محاولة تحقيق اكتفاء ذاتي لهذه المادة ولو بشكل نسبي.

رابعا: إمكانيات المؤسسة

تمتلك المؤسسة إمكانيات مادية وبشرية متنوعة.

1_ الإمكانيات البشرية للمؤسسة

عدد العمال: 44 عامل مقسمين في مناصبهم كما يلي:

- 5 عمال في مصلحة المالية والإدارة،
- 5 عمال للإستغلال،
- 34 عون تنفيذي.

2_ الإمكانيات المادية للمؤسسة:

- 02 إسطبلات،
- 03 آبار،
- 04 خزانات المياه،
- 08 سلسلة ري بالتنقيط،
- 11 جرارات،
- 20 معدات الحرث والتسوية،

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

تمتلك المؤسسة تنوع في الأصول البيولوجية حيث نجد الحيوانات والنباتات وهذه بدورها تنقسم إلى نوعين النوع الأول يتمثل في البقوليات أما النوع الثاني فيتمثل في الأشجار المثمرة.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للحيوانات

تقوم المؤسسة بتربية نوعين من الحيوانات والمتمثلة في الأغنام والنحل، حيث أن الأغنام تقوم بتربيتها من أجل توسعة النشاط بالإضافة إلى بيع المواشي التي لم تعد تدر منافع اقتصادية مستقبلية وكذلك الكباش.

وتم تصنيف الأغنام في هذه المؤسسة كما يلي:

- الكباش والنعجة، الخروف والخروفة، يتم تسجيلها في د_ 355 منتجات مخزنة.
- أما العلوش والعلوشة فتعتبرها المؤسسة منتجات جاري إنجازها وتسجل في د_ 331.

أولاً: الاعتراف بالأصل البيولوجي

تقوم المؤسسة بمعالجة الحيوانات على أنها مخزونات، بحيث لا تقوم المؤسسة بالشراء وتقوم بالإنتاج لذاتها إلا في حالات استثنائية تقوم بعملية الشراء.

1- حالة الشراء

بتاريخ 2014/06/15 قامت المؤسسة بشراء كباش من سلالة "أولاد جلال" من أجل الحفاظ على السلالة لكونها من أجود الأنواع، حيث قامت المؤسسة بشراء 6 كباش بمبلغ 45000 دج للكباش الواحد. وتم التسجيل المحاسبي لعملية الشراء كما يلي:

القيمة الإجمالية للكباش: $45000 * 6 = 270000$ دج

الرسم على القيمة المضافة: $270000 * 0.17 = 45900$ دج

المبلغ الإجمالي للدفع: $270000 + 45900 = 315900$ دج

		2014/06/15		
	270000	د/ مشتريات بضاعة مخزنة	380101	
	45900	د/ رسم على القيمة المضافة المدفوع	44563	
315900		د/ مورودوا المخزونات والخدمات	40112	
		2014/06/15		
	270000	د/ بضاعة مخزنة	30101	
270000		د/ مشتريات بضاعة مخزنة	380101	

نلاحظ أن المؤسسة لا تطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ولا حتى النظام المحاسبي المالي لكون هذه الكباش اشتريت من أجل الحفاظ على السلالة لا من أجل البيع وهذا يجعل منها استثمارا كما نص النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 بينما تتم معالجتها كمخزونات وهذا خطأ كبير.

2- في حالة إنتاج المؤسسة لذاتها

بما أنها مؤسسة إنتاجية كان من المفروض أن نجد التسجيل المحاسبي لعملية الإنتاج، لكن المحاسب لا يسجل الولادات ولا الوفيات، بل يعتمد فقط على التقرير البيطري، وهذا الأمر بحسب رأينا يسهل في عملية الاختلاس والسرقة، انعدام الشفافية لعدم وجود مراقبة ومراجعة ويترك للبيطري فقط مهمة مراقبة المواشي.

ثانيا: عملية بيع المواشي

تقوم المؤسسة بعملية بيع المواشي في فترات استثنائية يمكن توضيحها كالاتي:

_ بمناسبة حلول شهر رمضان قررت المزرعة وبتاريخ 2015/03/10 توزيع اللحم، بين العمال حيث قامت الشركة بذبح 22 خروف ليتم تقسيم الخروف الواحد بين عاملين، حيث قدرت قيمة الخروف الواحد بـ 15000 دج ويتم تسديد قيمة ذلك من العمال باقتطاعات من الراتب الشهري، وعليه كان التسجيل المحاسبي كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة حالة المزرعة النموذجية عباسي العربي

القيمة الإجمالية للخراف هي: $22 * 15000 = 330000$ دج

الرسم على القيمة المضافة: $0.17 * 330000 = 56100$ دج

المبلغ الإجمالي الدفع: $330000 + 56100 = 386100$ دج

		2015/06/10		
	386100	ح/ عملاء		41101
330000		ح/ مبيعات منتجات	70101	
56100		ح/ رسم على القيمة المضافة	44562	
		فاتورة البيع		

_ بتاريخ 2015/09/14 قررت المؤسسة بيع الأضحية لعمالها بسعر 18000 دج فكان التسجيل المحاسبي لهذه العملية كالآتي:

الرسم على القيمة المضافة: $0.17 * 18000 = 3060$ دج

المبلغ الإجمالي القبض: $18000 + 3060 = 21060$ دج

		2015/09/14		
	21060	ح/ عملاء		41101
18000		ح/ مبيعات منتجات	70101	
3060		ح/ رسم على القيمة المضافة مقبوض	44562	

ملاحظة: يتم تحديد سعر البيع من القيمة السوقية فتطرح المواشي للبيع بأسعار محددة وثابتة حيث لا تخضع لعملية المفاوضة.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للنباتات

تنتج المؤسسة صنفين من النباتات كما الآتي:

أولاً: صنف البقوليات

تتم معالجة هذا النوع من النباتات على أنها مخزونات بحيث تعالج بنفس معالجة الحيوانات لكنها أكثر تفصيلاً.

1. مرحلة شراء البذور: يتم شراء البذور من تعاونية الخضر والحبوب

بتاريخ 2015/10/12 قامت المؤسسة بشراء 960 قنطار من بذور القمح بقيمة 4000 دج للقنطار الواحد

بحيث يتم زرع 120 كلغ في الهكتار. وكان التسجيل كالاتي:

القيمة الإجمالية لبذور القمح: $960 * 4000 = 3840000$ دج

الرسم على القيمة المضافة: $0.17 * 3840000 = 652800$ دج

المبلغ الإجمالي الدفع: $652800 + 3840000 = 4492800$ دج

		2014/10/12		
	3840000	د/ مشتريات مواد أولية	381101	
	652800	د/ الرسم على القيمة المضافة المدفوع	44563	
4492800		د/ موردوا المخزونات والخدمات	40112	

_ بتاريخ 2014/10/15 كانت بداية عملية الزرع حيث تم زرع 60 قنطار، علماً أن هذه الكمية ليست

ثابتة يوماً بسبب اضطرابات الأحوال الجوية وبعض مشاكل الإمكانيات المادية للمؤسسة (تعطل آلات

الزرع) وكذا البشرية وكان التسجيل كالاتي:

قيمة القمح: $240000 = 4000 * 60$ دج

		2014/10/15		
	240000	د/ مواد أولية مستهلكة		601101
240000		د/ مواد أولية قمح	31101	

وفي نهاية السنة تم تسجيل القيد التالي:

		2014/12/31		
	240000	د/ منتجات جاري إنجازها		331101
240000		د/ إنتاج مخزن	72	

_ بتاريخ 2015/07/12 تم عملية حصاد ما يقارب 20 هكتار، حيث كل هكتار أنتج حوالي 20 قنطار، قدرت تكلفة القنطار الواحد بـ 4850 دج كما قدرت قيمة بقايا المواد والمنتجات 60000 دج.

التكلفة الإجمالية للقمح: $2000000 = 60000 + (4850 * 20 * 20)$ دج.

		2015/07/12		
	1940000	د/ إنتاج مصنع قمح		355201
	60000	د/ بقايا المنتجات والمواد		356201
2000000		د/ إنتاج مخزن	72	

وبنفس التاريخ تم بيع القمح الصلب المنتج في ذلك اليوم بقيمة 5400 دج للقنطار وكان التسجيل المحاسبي كما يلي:

القيمة الإجمالية المقبوضة للمبيعات: $2160000 = 5400 * 20 * 20$ دج

الرسم على القيمة المضافة: $367200 = 0.17 * 2160000$ دج

قيمة مبيعات القمح: 2160000-367200=2527200 دج

		2015/06/25		
	2160000	د/عملاء ccls		41102
2527200		د/مبيعات منتجات القمح	701201	
367200		د/رسم على القيمة المضافة مقبوض	44573	

ثانيا: صنف الأشجار المثمرة

تمتلك المؤسسة مجموعة جيدة من الأشجار متمثلة في:

الجدول رقم (08): عدد الأشجار في المزرعة

النوع	العدد (الهكتار)
شجرة العنب	4 هكتار
أشجار الزيتون	30 هكتار
المشمش	4 هكتار
الإجاص والتفاح	4 هكتار

المصدر: من اعتماد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

بتاريخ 2002/03/02 قامت المؤسسة بشراء 4 هكتار من أشجار العنب أي ما يقارب 6000 شجيرة،

قيمة الهكتار الواحد قدرت بـ 600000 دج، وكان التسجيل المحاسبي في ذلك الوقت حسب المخطط المحاسبي

الوطني وبمساعدة محاسب المؤسسة تمكنا من تسجيلها حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:

قيمة مشتريات أشجار العنب: $2400000 = 4 * 600000$ دج

الرسم على القيمة المضافة: $408000 = 0.17 * 2400000$ دج

القيمة الإجمالية الدفع: 2808000=408000+240000 دج

		2016/03/15		
	2400000	د/ تثبيات جاري إنجازها		2321001
	408000	د/ الرسم على القيمة المضافة المدفوع		44562
2808000		د/ الصندوق	53	

المبحث الثاني: تقييم الأصول البيولوجية في المزرعة النموذجية عباسي العربي¹

كما ذكرنا سابقا تعالج المزرعة النموذجية العربي عباسي أصولها البيولوجية جزء منها على أنها مخزونات والجزء الآخر على أنها أصول ثابتة.

المطلب الأول: تقييم الحيوانات

تقوم المزرعة النموذجية بمعالجة جميع حيواناتها على أنها مخزونات.

أولا: التسجيل المحاسبي لوفاة الماشية

في حالات عديدة تتعرض الماشية للوفاة لعدة أسباب ففي حالة وفاة الماشية في المزرعة النموذجية عباسي العربي نكون أمام حالتين وكلتا الحالتين تعتمد على التقرير البيطري.

الحالة الأولى: وهي الحالة التي يقرر فيها الطبيب البيطري أن هذه الماشية مريضة وحتى في حالة الذبح يكون لحمها غير صالح للأكل، في هذه الحالة ترمى ولا يتم تسجيل أي قيد من طرف المحاسب.

الحالة الثانية: قبل الوفاة يراقبها الطبيب البيطري وهنا يقرر إن كانت صالحة للأكل يتم ذبحها وتباع على شكل ذبائح، وهنا يسجلها المحاسب على أنها منتجات مصنعة أو جاري إنجازها على الرغم من أن نشاط المؤسسة ليس بيع اللحم ولهذا كان يجب تسجيلها على أنها منتجات استثنائية.

بتاريخ 2015/03/26 اكتشف البيطري مرض أحد الخراف وكانت حالته في تدهور مستمر فقرر أن أفضل حل في هذه الحالة هو الذبح وتم بيع لحمها بقيمة 12000 دج وكان التسجيل كما يلي:

قيمة المبيعات: 12000 دج

الرسم على القيمة المضافة المقبوض: $0.17 * 12000 = 2040$ دج

القيمة الإجمالية المقبوضة للمبيعات: $12000 + 2040 = 14040$ دج

		2015/03/26		
	14040	د/ عملاء		41101
12000		د/ مبيعات منتجات		70101
2040		د/ رسم على القيمة المضافة مقبوض		44572

¹ - شخار الزهرة، بن مريم شريفة، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في مؤسسة فلاحية دراسة حالة المزرعة النموذجية العربي عباسي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، برج بوعريبيج، 2015-2016.

الفصل الثاني: دراسة حالة المزرعة النموذجية عباسي العربي

تقوم المؤسسة بتسجيل الأغنام المباعة على شكل لحوم على أنها مبيعات منتجات وهذا خطأ كبير لأن نشاط المؤسسة الرئيسي لا يتمثل في بيع اللحوم.

ثانياً: المعالجة المحاسبية لتغير قيمة المخزون في نهاية السنة

يبين الجدول التالي عدد المواشي وقيمتها في 2015/01/01 :

الجدول رقم (09): عدد المواشي وقيمتها في 2015/01/01

الصنف	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)
نعجة	482	27500	12964000
خروفة	111	15000	2490000
علوشة	242	5500	1248000
كباش خروف	91	43200	1672000
خروف	76	15000	840000
علوش	186	5500	1176000
المجموع			20390000

المصدر: من إعداد الطالبتين.

في نهاية السنة يقوم المحاسب بالمعالجة المحاسبية للتغير في قيمة المخزونات حيث كان عدد المبيعات الإجمالية للمواشي لسنة 2015 كما مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (10): عدد مبيعات سنة 2015 من الأغنام

النوع	العدد
كباش	63
نعجة	198
خروفة	27
خروف	57

المصدر: من إعداد الطالبتين.

في 2015/12/31 قدر المحاسب عدد الأغنام وقيمتها بالاعتماد على تقرير البيطري (تقرير الولادة وتقرير الوفاة) كالاتي:

الجدول رقم (11): عدد الأغنام وقيمتها في 2015/12/31

الصف	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)
نعجة	510	28000	14280000
خروفة	162	15000	2430000
علوشة	203	6000	1218000
كبش خروف	41	44000	1804000
خروف	11	15000	165000
علوش	205	6000	1230000
المجموع			21127000

المصدر: من إعداد الطالبتين.

_ بانعدام التسجيل اليومي لعملية الولادة والوفاة للأغنام لا تستطيع خلال السنة معرفة عدد وقيمة كل صنف من الأغنام ويجب الانتظار حتى نهاية السنة.

حيث قام المحاسب بتسجيل حركة المخزون في 2015/12/31 كما يلي:

عدد العلوش في 2015/01/01 كان 186 بقيمة 5500 دج للواحد حيث لم يتم بيع أي علوش وبما أن سن النضج عند الخروف هو 6 أشهر فإن جميع العلوش الذي كان موجودا في 2015/01/01 قد تحول إلى منتج تام الصنع، وبالتالي في 2015/12/31 بلغ عددهم 205 بقيمة 6000 دج للواحد.

القيمة الإجمالية للمنتجات التامة الصنع: $205 * 6000 = 1230000$ دج

وعليه تم تسجيل القيد التالي:

	2015/12/31		
	331101	د/ منتجات جاري إنجازها	1230000
	72	د/ إنتاج مخزن	1230000

ملاحظة: في 2016/01/01 يتم عكس القيد لتتم عملية الإنتاج

المطلب الثاني: تقييم الأصول البيولوجية (نباتات)

صنف الأشجار المثمرة

_ في 2003/12/31 تم تقييم أشجار الكروم وكانت قد سجلت ارتفاع قيمتها قدر ب161400 دج.

وكان التسجيل المحاسبي لهذه العملية كالآتي:

		2003/12/31		
	161400	د/ تثبيبات جاري إنجازها	232001	
161400		د/ إنتاج مثبت للأصول المعنية	732	

ملاحظة: في نهاية كل سنة يتم تسجيل التغير.

وبتاريخ 2006/03/15 الذي يمثل تاريخ النضج لأشجار الكروم تم التسجيل المحاسبي كما يلي:

		2006/03/15		
	3145600	د/ معدات وأدوات	215001	
3145600		د/ تثبيبات جاري إنجازها	232001	

بتاريخ 2006/08/25 كانت أول عملية لجني المحصول وقد أنتج الهكتار الواحد من أشجار العنب محصول

ضئيل جدا قدر بـ 5 قنطار في الهكتار الواحد وعليه يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

قدر سعر البيع بـ 8000 دج للقنطار الواحد وكان تسجيل قيد البيع كما يلي:

قيمة منتج العنب: $8000 * 5 = 40000$ دج

الرسم على القيمة المضافة: $40000 * 0.17 = 6800$ دج

قيمة المبيعات الإجمالية: $40000 + 6800 = 46800$ دج

		2006/08/25		
	46800	د/ مبيعات بضاعة	700	
40000		د/ الزبائن	411	
6800		د/ الرسم على القيمة المضافة	4457	

بتاريخ 2006/12/31 تم تسجيل قسط الاهتلاك علما أن المؤسسة تعتمد على أسلوب الاهتلاك الخطي الثابت

والجدول التالي يبين لنا معدلات الاهتلاك للأشجار المثمرة:

الجدول رقم (12): معدلات الاهتلاك لبعض النباتات

النوع	مدة النضج	العمر الإنتاجي	معدل الاهتلاك
الكروم	4	25	4
التفاح	6-4	15-12	8.33-6.66
المشمش	8-6	20-12	8.33-5
الزيتون	6-4	40-30	3.33-5

المصدر: من إعداد الطابيتين.

قسط الاهتلاك: $3145600 * 12 / 0.04 = 94368$ دج

النوع	العدد	القيمة	القيمة الإجمالية
68001	د/ مخصصات الاهتلاك	2006/12/31	94368
281501	د/ اهتلاك معدات وأدوات		94368

في نهاية السنة كانت قيمة أشجار الكروم والأنواع الأخرى التي تنتجها المؤسسة كما يلي:

الجدول رقم (13): قيمة الأشجار المثمرة التي تملكها المؤسسة

النوع	العدد	القيمة	القيمة الإجمالية
أشجار العنب	4 هكتار	714250	2857000
أشجار العنب	30 هكتار	178467	5354000
المشمش	4 هكتار	460000	1840000
الإجاص والتفاح	4 هكتار	250000	1000000

المصدر: من إعداد الطابيتين.

ما يمكن قوله حول ما لاحظناه ومن خلال التسجيلات المحاسبية، لم نجد أية إشارة أن هاته المؤسسة ذات نشاط خاص متميز عن مؤسسة صناعية أو تجارية، حيث أن قوائمها المالية لا تظهر الأصول البيولوجية.

خلاصة الفصل الثاني:

أثبتت دراسة المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المزرعة النموذجية اختلال كبير في تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية حيث تعترف المؤسسة ظاهريا فقط بتطبيقها للنظام لكن بعد تفحص الوثائق وجدنا عكس ذلك.

تعتبر المؤسسة محل دراستنا مزرعة نموذجية وهذا ما يلزمها بتطبيق المحاسبة الزراعية لكن وثائق المؤسسة تخلو من مصطلح أصل بيولوجي وتتم جميع التسجيلات المحاسبية على أنها مؤسسة صناعية أو تجارية، ولم نجد أي إشارة أن هاته المؤسسة ذات نشاط خاص.

الختامة

تطرقنا في هذا الموضوع إلى مقارنة النظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع الفلاحي مع المعيار الدولي 41 حيث حاولنا إسقاط الاهتمام على هذا الموضوع من خلال معالجة إشكالية الدراسة التي تتمثل في: ماهي أهم الفروقات الموجودة في محاسبة القطاع الفلاحي وفق النظام المحاسبي المالي ومعياري محاسبي دولي 41؟ حيث تم التطرق إلى فصلين واحد نظري والأخر تطبيقي، يشمل الإطار النظري القطاع الفلاحي وفق كل من النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 وكيفية اعتماد المحاسبة الفلاحية على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عمليات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن قوائمها المالية وإظهار مركزها المالي بشكل أفضل والمقارنة بينهما، أما الفصل الثاني فكان عبارة عن دراسة سابقة للمؤسسة الزراعية لإبراز طرق تقييم الأصول البيولوجية وفق ما جاءت به معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

ومن الملاحظ أن فهم المحاسبة الفلاحية و النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي 41 يتطلب أولاً فهم طبيعة النشاط الفلاحي، أشكاله و خصائصه، ثانياً إبراز أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعياري الدولي، ثالثاً كيفية المعالجة المحاسبية للقطاع الفلاحي وفق النظام المحاسبي المالي.

ومن خلال فصول الدراسة توصلنا إلى نتائج وتوصيات عامة في مجال البحث وإثبات صحة الفرضيات وعرض أهم النتائج النهائية لهذه الدراسة، التوصيات المقدمة، وأفاق الدراسة كما يلي

➤ **نتائج الدراسة:** من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

– الفرضية 01: صحيحة ان محاسبة القطاع الفلاحي تنفرد بخصوصياتها لأنشطة التحول البيولوجي، منها موسمية النشاط وأيضا من ناحية التعامل مع الأصول البيولوجية على عكس الأصول المادية.

– الفرضية 02: صحيحة، فالمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي 41 تساعد في قياس نتيجة النشاط بشكل موضوعي ودقيق داخل المؤسسات الفلاحية، فقد تطرق المعيار الدولي 41 بالتفصيل لكل من قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي.

– الفرضية 03: صحيح أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لمحاسبة القطاع الفلاحي بصفة خاصة إلا أن هناك مشروع في تعليمة 201 الصادرة في تاريخ لم يعتمد بعد فقط.

– الفرضية 4: الفرضية خاطئة حيث المؤسسة تعتمد على النظام المالي المحاسبي والمعياري الدولي رقم 41 في وثائقها فقط.

وهناك بعض النتائج نستخلصها من الدراسة:

- للقطاع الفلاحي محاسبة مبسطة وليست معقدة حيث يمكن التعقيد في أنشطتها المتعددة التي في بعض الحالات يصعب تشخيصها.
- يتم تقييم الأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 بقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع.
- ✚ **الاقتراحات:** هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها منها:
 - إلزام المحاسبة الفلاحية على المؤسسات الفلاحية مع توفري لها نظام محاسبي قطاعي خاص بالنشاط فلاحى
 - تطوير وتدعيم القطاع الفلاحي في الجزائر.
 - الاعتماد الرسمي للتعليمية رقم 201 الصادرة بتاريخ 01/06/2023 المتعلقة بالنظام المالى المحاسبي المكيف بالقطاع الفلاحي.
 - اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عملية الاعتراف وتقييم الأصول البيولوجية والإفصاح عنها من قبل المؤسسات الفلاحية.
- ✚ **آفاق الدراسة:** لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:
 - _مدى اعتماد المؤسسات الفلاحية في الجزائر على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.
 - مدى تطبيق المحاسبة الفلاحية من قبل المؤسسات الناشطة في القطاع الفلاحي.
 - كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

زبيري عز الدين، المحاسبة القطاعية، قطاع التأمينات- القطاع الفلاحي- قطاع البناء، الطبعة الأولى، دار الباحث، الجزائر، 2023.

هاشم محمد عطية، محمد عبد الله ريا، الدراسات في المحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية للطبع والنشر، مصر، 2000.

ثانياً: الرسائل الجامعية

مذكرات الماستر:

زواتية عبد القادر، المعايير المحاسبية الدولية 2 (IFRSs)، مطبوعة جامعية موجهة الى طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021-2022.

شياي عائشة، معتوق حورية، محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية- دراسة تحليلية (مقارنة)-، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، محاسبة و جباية معمقة، قسم علوم التسيير، كلية علوم اقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت-، 2021-2022.

أمينة قنات، حسنى بوشيشة، محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية "دراسة حالة مؤسسة شخوخ مسعود بسطيف"، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة و جباية معمقة، قسم علوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي-جيجل-، 2021/2022.

جوهرى أيوب، خويلدي الطاهر، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة فلاح الجنوب (AGRO SUD) خلال الفترة 2014-2019، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص محاسبة و جباية معمقة، علوم مالية و محاسبية، قسم علوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018-2019.

دادي إبتيسام وآخرون، واقع المحاسبة الفلاحية في الجزائر دراسة حالة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، شعبة علوم مالية و محاسبية، قسم العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2022/2023.

شخار الزهرة، بن مريم شريفة، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في مؤسسة فلاحية دراسة حالة المزرعة النموذجية العربي عباسي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، برج بوعرييج، 2015-2026.

مطبوعات جامعية:

- محمد بوسماحة، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس، تخصص محاسبة ومراجعة، قسم العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة طاهري محمد -بشار-، 2019-2020.

- عبد الكريم زرقاوي، معايير المحاسبة الدولية، مطبوعة موجهة للسنة الثانية ليسانس، تخصص محاسبة ومراجعة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي تبسي-تبسة-، 2021-2022.

ثالثا: المجالات والملتقيات العلمية

- القينعي عزالدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مخبر المقالة. تسيير الموارد البشرية والتنمية المستدامة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة لونييسي علي-البليدة 02 -، المجلد 04، العدد02، سبتمبر 2020.

- رباحي صبرينة، إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية رقم (41) في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية، دراسة تحليلية مقارنة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة لونييسي علي-بليدة 2-، المجلد 07، العدد01، 2022.

- سنان محمد جبريل، المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الرافدين، العدد82، العراق، 2006.

- سعيداني محمد السعيد، بوشاكر جلول، الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، العدد 05.

رابعا: التشريعات القانونية

- القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، الصادر في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
05	تمهيد
06	المبحث الأول: القطاع الفلاحي وفق SCF
06	المطلب الأول: الممارسات المحاسبية في المؤسسات الفلاحية وفق SCF
10	المطلب الثاني: الحسابات الخاصة بمحاسبة القطاع الفلاحي
22	المبحث الثاني: القطاع الفلاحي وفق معايير المحاسبة الدولية
22	المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية
26	المطلب الثاني: مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي في الجزائر
32	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
32	المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية
34	المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية
37	المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
40	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دراسة حالة المزرعة النموذجية عباسي العربي
42	تمهيد
43	المبحث الأول: تقديم المزرعة النموذجية عباسي العربي وسيرورة عملها

43	المطلب الأول: التعريف بالمزرعة النموذجية
45	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية
52	المبحث الثاني: تقييم الأصول البيولوجية في المزرعة النموذجية عباسي العربي
52	المطلب الأول: تقييم الحيوانات
55	المطلب الثاني: تقييم الأصول البيولوجية (النباتات)
57	خلاصة الفصل الثاني
59	الخاتمة
62	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات