وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر- الوادي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

تطبيق المحاسبة الزراعية في القطاع الزراعي بالجزائر
دراسة حالة مؤسسة الواحة (الجنوب)

إعداد الطالبتين:

- **غمام علي مروة**
- **جلالي مارية**

إشراف الدكتور:

- **أحمد الصالح سباع**

عيسى زين	**أستاذ محاضر أ**	**جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي**	**رئيسا**
أحمد الصالح سباع	**أستاذ محاضرأ**	**جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي**	**مشرفا ومقررا**
عبد الوهاب نصرات	**أستاذ محاضر ب**	**جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي**	**مناقشا**

السنة الجامعية:2024|2025

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

﴿وَآخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ﴾

الحمدلله حبا وشكرا وامتنانا، ما كنت لأفعل هذا لولا فضل الله فالحمدلله على البدء والختام.

ها أنا اليوم أهدي تخرجي إلى من سعى معي لإتمام هذه المسيرة.

وبكل حب أهدي تخرجي ونجاحي:

إلى التي جعل الجنة تحت أقدامها، إلى من أضاءت في ليالي العتمة طريقي، إلى من غرست في نفسي حب العلم وسهرت لأجلي إلى من كانت ولا تزال نبراس حياتي ومصدر إلهامي إلى (**أمي الحبيبة**) حفضك الله وأدامك في طول العمر غاليتي.

إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة إلى من سعى لأجل راحتي ونجاحي إلى أعظم وأعز رجل في الكون أدامك الله في طول العمر (**أبي الغالي**).

إلى ضلعي الثابت وأمان أيامي إلى ملهمي ونجاحي إلى خيرة أيامي وصفوتها إلى قرة عيني (**أخواتي وأخوتي**).

إلى صديقات المواقف والسنين، شريكات الدرب الطويل من كانو في سنوات العجاف سحابا ممطرا (**صديقاتي العزيزات**).

أهديكم هذا الإنجاز وثمرة نجاحي الذي لطالما تمنيته، ها أنا اليوم أتممت أول ثمراته بفضل من الله عز وجل فالحمد لله على ما وهبني وأن يعينني ويجعلني مباركة أينما كنت.

غمام علي مروة

الإهداء

إلى روح أخي أولا رحمه الله.

إلى نفسي ثانيا.....

كل الديون ترد إلى دين الوالدين.....

جلالي مارية

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي علّم الإنسان ما لم يعلم، ووفّقنا بفضله لإتمام هذه المذكرة، التي تعبّر عن ثمرة مجهود طويل وتعاون مشترك بيننا، نحن الطالبتان، في سبيل بلوغ هدف علمي لطالما حلمنا بتحقيقه.

نتقدّم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى أستاذنا المشرف سباع أحمد الصالح، الذي كان خير موجه ومرافق لنا خلال هذا العمل، فلم يبخل علينا لا بعلمه، ولا بتوجيهاته، ولا بصبره معنا. لقد كان دعمه وتفهمه حافزاً كبيراً لنا لمواصلة العمل وتجاوز الصعوبات التي واجهتنا. فله منا كل التقدير والاحترام.

كما نخصّ بالشكر والتقدير السيد شيبه جمال، مدير مؤسسة واحة الجنوب، على حسن استقباله لنا، وفتح أبواب المؤسسة أمامنا، وتوفيره كل الظروف الملائمة التي مكنتنا من إنجاز الجانب التطبيقي من هذه الدراسة. كما لا يفوتنا أن نشكر كامل الطاقم الإداري والتقني بالمؤسسة على تعاونهم وكرمهم وحسن تعاملهم معنا طيلة فترة التربص.

نشكر عائلاتنا الكريمة التي كانت لنا سنداً وعوناً في كل مراحل الدراسة، مادياً ومعنوياً، ووقفت إلى جانبنا بالدعاء والدعم والتحفيز، خصوصاً في لحظات التعب والضغط.

كما نشكر زملاءنا وزميلاتنا في الدراسة، على تبادل الأفكار والتجارب، وعلى روح التعاون التي جمعتنا خلال سنوات مشوارنا الجامعي. ولا ننسى أن نتوجّه بخالص الامتنان إلى كل أستاذ وأستاذة وضعوا بصمتهم في مسيرتنا العلمية، وكان لهم دور في تكويننا.

وأخيراً، إلى كل من ساعدنا، ولو بكلمة طيبة، أو تشجيع بسيط، نقول: شكراً لكم من القلب، وبارك الله فيكم، وجعل ذلك في ميزان حسناتكم.

الطالبتان:

غمام علي مروة، جلالي مارية

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى مدى تطبيق المحاسبة الزراعية في القطاع الزراعي بالجزائر،من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة ومن هذه الدراسة تناولنا في الجانب النظري على النشاط الزراعي والمحاسبة الزراعية وعرض المعيار المحاسبي الدولي41 وكذا الأصول البيولوجية وكيفية معالجتها المحاسبية، وكذا النظام المحاسبي المالي.

أما الجانب التطبيقي فقمنا بإسقاط الجانب النظري على التطبيقي من خلال دراسة حالة مزرعة الواحة وتوصلنا إلى أن تطبيق المحاسبة الزراعية لا يزال محدودا، ويواجه عدة عراقيل منها نقص الكفاءات المحاسبية المتخصصة غياب نظام محاسبي زراعي موحد وضعف الرقمنة كما أوصت بضرورة تطوير إطار قانوني ومحاسبي خاص بالنشاط الزراعي، وتكثيف التكوين لفائدة المحاسبين والفاعلين في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الزراعية، المعيار المحاسبي الدولي41، الأصول البيولوجية، النظام المحاسبي المالي.

Abstract:

This study aims to determine the extent of application of agricultural accounting in the agricultural sector in Algeria, in order to achieve the desired objectives. In this study, we dealt with the theoretical aspect of agricultural activity and agricultural accounting, and presented the International Accounting Standard 41, as well as biological assets and how to process them in accounting, as well as the financial accounting system.

As for the practical aspect, we applied the theoretical aspect to the practical aspect through a case study of the Oasis Farm. We concluded that the application of agricultural accounting remains limited and faces several obstacles, including

lack of specialized accounting competencies, the absence of a unified agricultural accounting system, and weak digitization. We also recommended the need to develop a legal and accounting framework specific to agricultural activity, and to intensify training for accountants and those involved in this field.

Keywords: Agricultural accounting, International Accounting Standard 41, biological assets, financial accounting system.

قائمة المحتويات

الإهداء .....أ–ب
الشكر والتقدير .....ج
ملخص الدراسة: ..... د
قائمة المحتويات .....ز
قائمة الجداول والأشكال ..... ش
المقدمة.....13
الفصل الأول: الدراسات السابقة 6
المبحث الأول: الدراسات باللغة العربية والأجنبية 7
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية 7
المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية 10
المبحث الثاني: دراسة المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالي 13
المطلب الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة 13
المطلب الثاني: أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة 14
الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة 18
المبحث الأول: عموميات حول النشاط الزراعي والمحاسبة الزراعية.....19
المطلب الأول: النشاط الزراعي 19
المطلب الثاني: المحاسبة الزراعية 21
المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم (41).....22
المطلب الأول: هدف ونطاق المعيار 23
المطلب الثاني: التعريفات 24
المطلب الثالث: المتطلبات.....25

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية، النظام المحاسبي المالي للزراعة وعرض القوائم المالية 27
المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي للزراعة 27
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية..... 32
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية 42
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الواحة (الجنوب) 64
المبحث الأول: تقديم مؤسسة 55
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة 55
المطلب الثاني:مكونات المزرعة ودورها 57
المطلب الثالث: دور وكيفية تسيير المؤسسة وأهم مشاكلها مع اقتراح الحلول 58
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية 59
المطلب الأول: عرض تكلفة المنتجات الفلاحية النباتية 60
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول النباتي..... 60
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية..... 64
المطلب الأول: عرض تكلفة المنتجات الفلاحية الحيوانية 64
المطلب الثاني: المعالجة للأصول الحيوانية..... 65
الخاتمة..... 81
اختبار الفرضيات: 71
النتائج الرئيسية للدراسة (موسعة): 71
التوصيات: 72
آفاق الدراسة المستقبلية: 72
قائمة المراجع..... 73

قائمة الجداول والأشكال

فهرس الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الواحة	**56**

فهرس الجداول:

القم	العنوان	الصفحة
01	الأصول البيولوجية الإستهلاكية وأصول بيولوجية أخرى	**33**
02	مدة حياة وبداية إنتاج بعض الأصول الحيوانية	**39**
03	عرض تكلفة المنتجات الفلاحية النباتية	**60**
04	عرض تكلفة المنتجات الفلاحية الحيوانية	**64**

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مخطط النظام المحاسبي المالي	**30 إلى 33**
02	ميزانية الأصول	**45**
03	ميزانية الخصوم	**47**

المقدمة

تعد الزراعة واحدة من أهم الصناعات القديمة في المجتمعات، وتتميز بوجود علاقة تعاونية بين المزارع والطبيعة، حيث يعتمد الإنتاج بشكل كبير على العوامل البيئية وتلعب الزراعة دورا بارزا في النشاط الإقتصادي بما تلبيه من احتياجات البشرية الأساسية، ومن هذا فان تعزيز هذا القطاع يعتبر أمرا ضروريا لتحقيق التنمية الإقتصادية وتعزيز الإقتصاد.

إذ يعتبر النشاط الزراعي من أقدم وأهم الأنشطة الإقتصادية التي مارسها الإنسان، حيث يلعب دورا محوريا في تحقيق الأمن الغذائي ودعم الإقتصاد الوطني، ومع تطور هذا القطاع الحيوي برزت الحاجة إلى وجود نظام محاسبي منظم يواكب خصوصيات هذا النشاط خاصة لما يتميز به من تقلبات ناتجة عن العوامل الطبيعية والدورات البيولوجية للمحاصيل والماشية.

وفي هذا الإطار، ظهرت المحاسبة الزراعية كفرع متخصص من فروع المحاسبة يهتم بتسجيل وتقييم وتحليل العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والنشاط البيولوجي، وتواجه المحاسبة الزراعية تحديات فريدة نظرا للطبيعة الخاصة بالمنتجات الزراعية، والتي يصعب في كثير من الأحيان تحديد قيمتها بدقة خصوصا في مراحل الإنتاج المختلفة.

ولتوفير إطار محاسبي ملائم لهذا النوع من الأنشطة أصدرت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (IAS41) تحت عنوان الزراعة، والذي يهدف الى توضيح كيفية الاعتراف والقياس والافصاح عن الأصول والأنشطة المرتبطة بالزراعة، ويعتمد هذا المعيار على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

وبناءا على ما تقدم، يمكن صياغة الإشكالية التي سنحاول الإجابة عنها على النحو التالي:

إشكالية الدراسة:

ما مدى تطبيق المحاسبة الزراعية في مؤسسة الواحة الزراعية

الأسئلة الفرعية:

في ظل إشكالية الدراسة نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الخصائص المحاسبية التي تميز النشاط الزراعي مقارنة بالأنشطة الأخرى؟
- ما هو الإطار المحاسبي المطبق حاليًا في مؤسسة الواحة الزراعية؟
- ما هي أبرز الصعوبات التي تعيق تطبيق المحاسبة الزراعية في المؤسسة محل الدراسة؟
- ما هي السبل الكفيلة بتعزيز تطبيق المحاسبة الزراعية في المؤسسات الفلاحية الجزائرية؟

الفرضيات:

- يتميز النشاط الزراعي بخصوصيات تجعل تطبيق النظام المحاسبي العام غير كافٍ لوحده.
- تعتمد مؤسسة الواحة الزراعية نظامًا محاسبيًا جزئيًا لا يتوافق كليًا مع المحاسبة الزراعية الحديثة.
- يواجه تطبيق المحاسبة الزراعية في المؤسسة تحديات تقنية وبشرية وتنظيمية.
- يمكن تحسين تطبيق المحاسبة الزراعية من خلال تحديث الإطار المحاسبي وتكوين الموارد البشرية.

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

أسباب شخصية:

-الإهتمام الشخصي بموضوع محاسبة القطاع الزراعي.

-الرغبة في دراسة هذا الموضوع نظرا لأهميته.

أسباب موضوعية:

- أهمية الموضوع كون القطاع الزراعي قطاعا هاما في النشاط الاقتصادي.
- إرتباط الموضوع بمجال الدراسة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تسلط الضوء على واقع محاسبة القطاع الزراعي في الجزائر من خلال دراسة ميدانية دقيقة، وتساهم في الكشف عن الثغرات والتحديات التي تعوق تطوير نظم المحاسبة الفلاحية، مما يجعل نتائجها ذات فائدة لكل من:

- صناع القرار في قطاع الفلاحة.
- المهنيين المحاسبيين في المؤسسات الفلاحية.
- الباحثين المهتمين بالمحاسبة القطاعية والتنمية الريفية.

أهداف الدراسة:

– التعرف على طبيعة النشاط الزراعي والمحاسبة الزراعية.

– إبراز مضمون معيار المحاسبة الزراعية رقم 41الزراعة، من خلال تحديد الهدف والنطاق إضافة إلى تحديد المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار.

– محاولة التعرف على الأصول البيولوجية، وكيفية معالجتها المحاسبية.

– التعرف على النظام المحاسبي المالي SCF.

صعوبات الدراسة:

– صعوبة الحصول على المراجع المتعلقة بالموضوع.

– قلة المؤسسات التي تنشط في القطاع الزراعي.

– المدة الزمنية القصيرة مع حجم الموضوع.

المنهج المتبع:

اعتمدت الدراسة على **المنهج الوصفي التحليلي** في الإطار النظري لفهم المفاهيم والأنظمة المحاسبية، و**المنهج التطبيقي (دراسة حالة)** من خلال تحليل ميداني لمؤسسة الواحة الزراعية، باستخدام أدوات جمع البيانات مثل المقابلات وتحليل الوثائق المحاسبية للمؤسسة

الحدود الزمنية والمكانية:

- **الحدود المكانية:** تم اختيار مؤسسة الواحة الزراعية كمجال تطبيقي للدراسة نظرًا لنشاطها المتنوع في المجال الفلاحي.
- **الحدود الزمانية:** تمت الدراسة خلال السنة الجامعية 2024–2025، مع الاعتماد على بيانات المؤسسة خلال السنة المالية 2023.

الهيكل الدراسة:

بغية دراسة هذا الموضوع وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول: الدراسات السابقة

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الواحة (الجنوب)

الفصل الأول

الدراسات السابقة

تمهيد

شهدت السنوات الأخيرة اهتماً ما متزايد من قبل الباحثين والأكاديميين بدراسة النشاط الزراعي والتحول البيولوجي، لما لهذا القطاع من تأثير مباشر على الأمن الغذائي والاقتصاد الوطني، في البلدان التي تعتمد على الزراعة كمصدر رئيسي للدخل. وقد تنوعت الدراسات السابقة بين الجوانب المحاسبية والاقتصادية، حيث ركز بعضها على كيفية تطبيق معيار IAS 41 في البيئات المحاسبية المختلفة، وتأثيره على جودة القوائم المالية، بينما تناولت دراسات أخرى التحديات التي تواجه القياس العادل للأصول البيولوجية، وصعوبة التنبؤ بالإنتاج. كما تناولت بعض الأبحاث العالقة بين الإفصاح المحاسبي للأنشطةّ الزراعية وقرارات المستثمرين، مؤكدين على ضرورة تبني معايير محاسبية دقيقة تعكس الواقع البيولوجي المتغير للنشاط الزراعي.

وينقسم الفصل إلى:

المبحث الأول: الدراسات السابقة العربية والأجنبية

المبحث الثاني:مقارنة الدراسة الحالية والدراسات السابقة

المبحث الأول: الدراسات باللغة العربية والأجنبية

لقد تعددت دراسات السابقة التي تخص موضوع دراستنا منها بالغة العربية وأخرى بالغة الأجنبية سنعرض في هذا المبحث أهم الدارسات.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

في هذا الجزء سنقوم بعرض مجموعة من دراسات السابقة باللغة العربية.

1-دراسة جوهري أيوب وخويلد الطاهر 2019،تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية في الجزائر:

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة تناولنا في الجانب النظري المفاهيم المتعلقة بكل من النظام المحاسبي المالي والممارسات المحاسبية الخاص بالنشاط الزراعي وفي الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط ما تم عرضه في الجانب النظري من خلال دراسة حالة لمؤسسة فلاحة الجنوب (SUD AGRO) ولاية ورقلة للفترة 2014 -2019 وقد توصلنا إلى أن المؤسسة تطبق النظام المحاسبي الماليSCf في ممارسات المحاسبية والمتمثلة في الاعتراف و القياس و الإفصاح المحاسبي ، بما يسمح للمؤسسة بتقديم صورة وفية عن واقعها الاقتصادي فيما يتعلق بتسيير وتقييم أصولها البيولوجية وكذا مخزونات الفلاحية.

2-دراسة دادة شهاب الدين، المحاسبة الزراعية وفق المعيار الدولي 41.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المحاسبة عن القطاع الفلاحي وبوجه الخصوص محاسبة الأصول البيولوجية (النباتية منها و الحيوانية) بالاعتماد على النظام المحاسبي SCF مع إجراء بعض التعديلات التي إستنتجناها من خلال البحث في هذا الموضوع والتي تتماشى مع النشاط الفلاحي ، كونه لا يختلف كثيرا عن باقي الأنشطة الاقتصادية .قمنا كذلك بدراسة المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 " الزراعة " والوقوف على أهم ما جاء به من اعتراف ، تقييم، عرض وإفصاح ، قمنا في الختام باقتراح نظام محاسبي مصغر خاص بالقطاع الفلاحي مع إعطاء أمثلة عن المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وبعض القوائم المالية التي يمكن للمؤسسات الفلاحية الاعتماد عليها كنموذج عند عرضها للمعلومة المالية .

3-دراسة دادي ابتسام،ترشه العطرة، بن خليفة وسام، 2023، واقع المحاسبة الفلاحية في الجزائر دراسة حالة.

تعالج هذه الدراسة واقع المحاسبة الفلاحية بمعالجة الصول البيولوجية وفق النظام المالي .حيث تناولت في الجانب النظري كل المفاهيم المتعلقة بالنشاط الفلاحي والمحاسبة الفلاحية وقواعدها وكيفية معالجة الصول البيولوجية . أما

الجانب التطبيقي فقمنا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات دائرة الرباح لتوضيح المعالجة المحاسبية الأصول البيولوجية حسب النظام المالي.

كما توصلنا إلى بعض النتائج أبرزها :

* عدم قدرة المؤسسة إتباع كل الشروط المتعلقة بتقييم المحاسبي للأصل البيولوجي بسبب ظروف البيئة المحاسبية .

* لم يحدد النظام المالي المحاسبي نموذج مضبوط لتقييم الأصل البيولوجي.

4-دراسة حالة مومي يوسف و بيطام مهدي عبد القادر2022، المعالجة المحاسبية لأصول البيولوجية في الشريكات الزراعية.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة إشكالية كيفية المعاجلة المحاسبية لأصول البيولوجية في المنشاة الزراعية من خلال تناولنا في الجانب النظري لمداخل ومفاهيم وكل ما يتعلق بالأصول البيولوجية والنشاط الزراعي و كيفية القياس والإفصاح والتسجيل المحاسبي لأصول البيولوجية وفق كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 41الزراعة والنظام المحاسبي المالي scf.

وتضمنت هذه الدراسة في جانبها التطبيقي دراسة حالة مؤسسة سامي للدواجن بولاية بسكرة وذلك لتوضيح كيفية المعاجلة المحاسبية في المؤسسة حمل الدراسة من خلال اطلاعنا على العمليات المحاسبية ومعرفة كيفية القياس والإفصاح و التسجيل المحاسبي لأصول للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي Scf.

5-دراسة حنان لونيس 2020 ،محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها.

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل المطروح كيف يمكن تسجيل الأصول المحاسبية وإعطاء تصور لإطارها المحاسبي الخاص هدفت الدراسة إلى معرفة عناصر الأصول البيولوجية المكونة للنشاط الفلاحي وكيف يتم تطويرها والتعرف على ما جاء به المعيار المحاسبي رقم 41 ومحاولة إعطاء تصور مصغر لمخطط محاسبي خاص بالقطاع الفلاحي، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي حيث قامت بوصف الأصول البيولوجية والنشاط الفلاحي وتطرقت أيضا إلى عمليات التسجيل المحاسبي للمعاملات ا وقامت أيضا بالاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل المحاسبة والنظام المحاسبي المالي بشكل عام للحصول على مخطط محاسبي فلاحي مصغر.

6-حموش مُحَمَّد 2020 ،المعالجة المحاسبية للمشاريع الزراعية في لبنان وكيفية قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 41 :

تمثلت إشكالية الدراسة في متى يجب الاعتراف محاسبيا بالأصل البيولوجي وكيف يتم القياس المحاسبي لها والإفصاح المحاسبي للمكاسب والخسائر الناجمة عنها في البيانات المالية، وكيفية المعالجة المحاسبية للاستهلاك والانخفاض في قيمتها وكيفية تصنيفها في المشاريع الزراعية وما هي الحسابات التي يمكن استخدامها في التسجيلات المحاسبية والدفاتر والسجلات المحاسبية اللازمة؟ حيث هدفت الدراسة إلى وضع القواعد التطبيقية للمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية التي تستخدمها المشاريع الزراعية في استثماراها.

7-دراسة وليد عمر البشير إبراهيم، 2016 ،مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان والمعيار الدولي رقم 41 :

تكمن مشكلة البحث في الحاجة إلى دراسة المعالجات المحاسبية من الجانب التطبيقي والمتمثلة في طريقة عرض وقياس الأصول البيولوجية والإفصاح عنها في القوائم المالية في المنشآت الزراعية المختلفة في السودان ومقارنتها مع المعيار الدولي رقم 41 الخاص بالنشاط الزراعي ومعرفة مدى التشابه أو الاختلاف والمشكلات التي تعوق تطبيق المعيار إن وجدت .هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق الشركات الزراعية السودانية المعيار الدولي رقم 41 ومدى اختلاف في الممارسة المحاسبية في الشركات الزراعية السودانية، وما هي أسبابه .اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والوصفي التحليلي لتناسبه مع الدراسة عن طريق جمع المعلومات من المصادر الأولية من خلال الاستبيان يوزع على العاملين في المنشآت الزراعية وشركات الألبان وشركات الدواجن السودانية بولاية الخرطوم أما المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب والمراجع والدوريات العلمية والبحوث والدراسات السابقة، حيث توصل الباحث إلى أن على المنشأة الاعتراف بالأصل البيولوجي عندما تسيطر عليه كنتيجة لأحداث سابقة وعندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

وتضمين المكاسب أو الخسائر الناشئة عند الاعتراف الأولي لأصل بيولوجي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها

8-دراسة سناء مسوده، مُحَمَّد دقامسة 2017 ،معوقات القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي " 41 الزراعة":

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة أهم المعوقات المرتبطة في طبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية ومعالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة لهذه الأصول وأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية .

هدفت الدراسة إلى معرفة أهم المعوقات المرتبطة بقياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية والتي تواجه الشركات الزراعية الأردنية مع دراسة أهم المعوقات المتعلقة بأسس قياس القيمة العادلة للتغيرات التي تحدث نتيجة التحول البيولوجي، هنا تم الاعتماد على مصدرين لجمع البيانات: المصادر الأولية التي تمثلت في استبيان يوزع على أفراد العاملين في الشركات الزراعية الأردنية أما المصادر الثانوية فتمثلت في الأدبيات النظرية والدوريات العربية والأجنبية والمعيار المحاسبي الدولي 41 ،حيث توصل الباحث إلى عدة نتائج منها :

ارتفاع معوقات معالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وضرورة الاعتماد على القيمة العادلة في قياس دخل الشركات الزراعية من جهة، ومن جهة أخرى ظهور معوقات مرتبطة بطبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية والتزام الشركات الزراعية الأردنية قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة منذ المرحلة الأولى للإنتاج والمراحل اللاحقة وأخرى مرتبطة بأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية ووجود عدة أسس لقياسها

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

وفي هذا الجزء نقوم بعرض مجموعة من الدراسات باللغة الأجنبية

1-دراسةDerahmounehilal2012

La comptabilité agricole selon la norme IAS41 et lereferential comptable algérien.

يهتم هذا المقال بدراسة النشاط الفلاحي والمحاسبة الفلاحية نبدأ أولا بتعريف النشاط الفلاحي مع التطرق إلى المصطلحات الذي يحتويه، ثم نقوم بتعريف المحاسبة الفلاحية ومدى مطابقتها لمبادئ المحاسبة المالية وفي نفس السياق سنحاول تسليط الضوء على بعض المشاكل التي تتعرض لها المحاسبة الفلاحية مقارنة بالمحاسبة المالية، ثم ندرس المعيار المحاسبي الدولي 41، الذي أنشء خصوصيا للزراعة، إذا سيتم التطرق إلى مجال تطبيق هذا المعيار وتقييم الأصول البيولوجية وبعدها إلى المعلومات الواجب توفيرها،وأخيرا سينصب اهتمامنا على المحاسبة الزراعية في الجزائر دون التعرض إلى التسجيلات المحاسبية، وعلى تطور هذه المحاسبة تزامنا مع الإصلاحات المحاسبية الجديدة التي عرفتها الجزائر.

2-دراسةRendra KurniawanAjiDediMulawarman 2014

Biological assets valuation reconstruction A critical study of IAS 41 on agricultural accounting in Indonesian farmers.

هي مراجعة متعمقة لمعيار المحاسبة الدولي 41 من بعدين البعد الفني النظري والبعد المعنى في وقت واحده هدفت الدراسة الى استشراف المخاطر المحتملة في التقييم الناتجة عن مركزية النقد في المحاسبة تستند المفاهيم المقدمة إلى واقع الثقافة السائدة في المجتمع الاندونيسي والتي جمدت من خلال منهجيات أخلاقية، تمثل هذه المفاهيم وجهات نظر المزارعين الإندونيسيين وأنماط حياتهم والتي ترتبط ارتباطا وثيقا بدورة المرافق الزراعية، وتشير إلى إمكانية تطبيق المحاسبة الزراعية حتى بدون استخدام الوحدة النقدية كمنهج تقييمي.

3-دراسةcherifhaballah ،2024 the accounting treatment of the agriculture and farming sector according to the financial accounting system in algerian

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة قضية كيفية المحاسبة للقطاع الزراعي في المؤسسات الزراعية، من خلال مناقشة المقاربات والمفاهيم النظرية المتعلقة بالمحاسبة الزراعية والأصول البيولوجية والنشاط الزراعي والتسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) والنظام المحاسبي المالي (SCF)، تتضمن هذه الدراسة في جانبها العملي دراسة حالة المزرعة النموذجية لريش عبد المجيد بولاية قالمة، موضحة كيفية تطبيق المعالجة المحاسبية في المؤسسة قيد الدراسة من خلال فحص العمليات المحاسبية وفهم كيفية تسجيل الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي(SCF).

4–دراسة Accounting for Activity Units 2017petru Vateiu Daniel whichperformAgricultural Sector

الزراعة مجال ذو أهمية وطنية و دولية، لأنها تضمن من خلال الإنتاج الذي يتم الحصول عليه، توفير الإمدادات الآمنة اللازمة لتلبية إحتياجات السكان، يتم الحصول على المنتجات الزراعية داخل الحيازات الزراعية والتي قد تشكلها أفراد أو جمعيات زراعية أو أشخاص يعملون لحسابهم الخاص أو مؤسسات فردية أو شركات عائلية أو جمعيات زراعية أو شركات تعمل في القطاع النباتي أو الحيواني أو المختلط من أجل الحصول على منتجات زراعية عالية الجودة، يتعين على أصحاب الحيازات الزراعية القيام بإستثمارات من مصادر تمويل خاصة بهم أو نتيجة للوصول إلى صناديق أوروبة مخصصة لتطوير القطاع الزراعي يجب تسجيل مجموع جميع العمليات الاقتصادية التي تتم لأداء الأنشطة الزراعية في المحاسبة، بهدف تحديد قيمة العناصر التراثية المملوكة والنتائج التي حصل عليها الكيان في نقطة معينة.

5-دراسةAli djellaba ،2023Annouar aida

Comptabilité agricole à la lumiére d'IAS41 Agricultural in the light of IAS41

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على متطلبات المحاسبة الزراعية في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، حيث تم التطرق إلى المفاهيم الأساسية للنشاط الزراعي وإبراز خصوصية هذا القطاع، ومن ثم التطرق إلى متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 فيما يتعلق بشروط الإعتراف والقياس والإفصاح، وذلك من أجل إستعراض حدود تطبيق المعيار المحاسبي في بعض الحالات، وخلصت هذه الدراسة إلى أنه يحتوي على الرغم من أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 يقدم إرشادات محاسبية للزراعة، إلا أنه يحتوي على بعض القيود التي يجب أخذها في الإعتبار عند تطبيق المعيار.

6-دراسةZeki Dogan بدون سنة

Historical development of agricultural accounting and difficulties encountered in the implementation of agricultural accounting.

اضطلع القطاع الزراعي من الماضي إلى الحاضر بمسؤوليات بالغة الأهمية في التنمية الإقتصادية والاجتماعية للمجتمعات وأصبح قطاعا لا غنى عنه عالميا واستراتيجيا نظرا لخصائصه المتعددة مثل: مساهماته المباشرة وغير المباشرة في تغذية السكان والدخل القومي والعمالة وتحويلات رأس المال وتوفير المواد الخام للصناعة والتصدير والتنوع البيولوجي والتوازن البيئي ومنذ فجر البشرية مر القطاع الزراعي بمراحل متنوعة من حيث أنشطة الإنتاج وملكية الأراضي وقد حلت المؤسسات الزراعية المتخصصة والمخططة التي تستخدم المعلومات والتكنولوجيا محل الأنشطة الزراعية التي ظهرت في عصر مجتمعات الصيد والجمع كما شهدت المحاسبة الزراعية تغيرا كبيرا بالتوازي مع تلك التحسينات، تهدف هذه الدراسة إلى دراسة التطور التاريخي للمحاسبة الزراعية والصعوبات التي واجهتها أثناء تطبيقها، تشير الدراسات البحثية إلى أن السومريين هم من قامو في البداية بتسجيل الأصول الزراعية ومراقبة المخزون وحتى العصور الوسطى، لم تشهد المحاسبة الزراعية أي تطور ولا تزال تواجه صعوبات مختلفة حتى اليوم وفي هذا السياق لم تطبق ممارسات المحاسبة الزراعية على النحو المنشود.

7-دراسةSarmiteRozentale،Maira One2013

Evaluation of Biological Assets: Problems and Salution

تشمل عناصر الإنتاج الرئيسية في أي مشروع زراعي أصوله البيولوجية، وإختيار أساليب التقييم وتطبيقها العملي وتؤثر هذه الأصول بشكل مباشر على العديد من الجوانب بما في ذلك اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مستخدمي القوائم المالية، ومؤشرات تحليل العمليات المالية والمقارنة بين مؤسسات القطاع وتقييم قيمة الشركة والضرائب على نشاطها الإقتصادي والبيانات الإحصائية للقطاع الزراعي، وقد استخدم المؤلفون التدفقات النقدية المخصومة كطريقة

بديلة ونموذج لديناميكيات النظام، ولم تستخدم هذه الطريقة لتقييم الأصول البيولوجية حتى الآن وفي عملية التشغيل تستحوذ الشركة على الموارد أو تفقدها، ومن الضروري تحليل الموارد للتحقق من توافقها مع مفهوم الأصول وشروط الإعتراف بها، ومن الضروري للشركة نفسها وكذلك للمستخدمين الخارجيين للبيانات المالية، الحصول على معلومات دقيقة عن أعمالها وقيمة المال ولا يجوز الإعتراف بالأصول البيولوجية في محاسبة الشركة إلا عندما يكون من المتوقع تدفق المنافع المستقبلية المرتبطة بهذه الأصول إلى المؤسسة ومن المهم أيضا إمكانية قياس القيمة العادلة أو التكلفة بشكل موثوق.

8- دراسةHana bohusova,Patriksvoboda,Danusenerudova2012

Biological assets reporting:Is the increase in value caused by the biological transformation revenue?

يختلف النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى التي تقوم بها وحدات الأعمال لتحقيق الربح يعتمد النشاط الزراعي بالمقارنة مع الأنشطة الأخرى للكيانات التجارية على الظروف الطبيعية والبيئية فإن التخصص الزراعي يرتبط ارتباطا وثيقا بالموقع الجغرافي تهدف هذه الورقة إلى تحديد العقبات المحتملة في التطبيق العملي لمعيار المحاسبة الدولي 41 واقتراح السبل الممكنة لإزالتها كان التحليل المقارن للقواعد المطبقة حاليا للإبلاغ عن النشاط الزراعي وتحليل المعالجة المحاسبية الحالية للنشاط الزراعي بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نقطة البداية للبحث، يعمل هذا الجزء كأساس لبحث خاص يحاول فيه المؤلفون تحديد تفاصيل الإنتاج الزراعي والأصول البيولوجية والتحول البيولوجي تم اقتراح طرق أكثر ملاءمة للتعرف عليها وقياسها والإبلاغ عنها كبديل للبيانات الحالية في النهاية تواجه النتائج أيضا بالأدبيات العلمية المعاصرة حول هذا الموضوع وهي ليست واسعة النطاق جدا والسبب الرئيسي لبحث المؤلفين في هذا المجال هو إمكانية إزالة العوائق في التطبيق العملي لمعيار المحاسبة الدولي 41.

المبحث الثاني: دراسة المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالي

المطلب الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

جاءت الدراسة متممة لما سبق من الدراسات، بحيث تطرقت الدراسات إلى مدى التزام المؤسسات الاقتصادية لتطبيق قواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، والتطرق إلى تقييم الممارسة المحاسبية في بيئات وقطاعات مختلفة،تشترك الدراسات في استخدام نفس المفاهيم والنظريات المحاسبية أو الاقتصادية كأساس للتحليل.وتهدف كل من الدراسات السابقة والدراسة الحالية إلى تطوير وتحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية، وتركز جميع الدراسات على خصوصيات النشاط الزراعي مثل الموسمية وتنوع الإنتاج، وتعتمد الدراسات على

المبادئ العامة للمحاسبة المالية خاصة مبدأ القيد المزدوج والتسويات الجردية وإعداد القوائم المالية ، وتسعى كل الدراسات إلى معالجة الإشكالات المحاسبية التي تميز القطاع الزراعي خاصة في ما يخص تقييم الإنتاج والأصول الحيوية،

المطلب الثاني: أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

1.من حيث المكان والزمان:تمت الدراسة الحالية في الوادي سنة 2025 بينما أغلب الدراسات السابقة تمت في بيئات وطنية، عربية، أجنبية وأزمنة مختلفة كدراسة منى كامل حمد ودراسة أحمد دادة شهاب الدين.

2.من حيث حدود الدراسة: تناولت الدراسة الحالية الإطار النظري والتطبيقي للأصول البيولوجية والنشاط الزراعي والمحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم41 وبيان كيفية المعالجة المحاسبية لها والتعرف على ما جاء به المعيار على خلاف الدراسات السابقة التي اغلبها دراسات ميدانية كدراسة لونيس حنان.

3.من حيث الإشكالية: هدفت الدراسة الحالية إلى **مدى تطبيق المحاسبة الزراعية في مؤسسة الواحة؟**

أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها:

- مدى تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية وتأثيرها في تحديد تكاليف الأصول البيولوجية الزراعية.
- كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية والتسجيل المحاسبي الخاص بها.
- مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية.
- تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية.

خلاصة الفصل الأول

استعرض هذا الفصل مجموعة من الدراسات والبحوث السابقة المرتبطة بالمحاسبة الزراعية سواء على المستوى المحلي أو الدولي، وقد بينت هذه الدراسات تنوع الأساليب المعتمدة في معالجة المحاسبة الزراعية وركزت على أهمية تكييف الأنظمة المحاسبية مع خصوصيات النشاط الزراعي خاصة فيما يتعلق بالأصول البيولوجية والتقلبات الموسمية وعدم انتظام الإيرادات.

كما أظهرت الدراسات أن هناك إجماعا حول ضرورة تطوير إطار محاسبي خاص بالقطاع الزراعي يتسم بالمرونة والدقة مع أهمية استخدام المعايير المحاسبية الدولية خاصة المعيار المحاسبي الدوليIAS41 ، وتبين كذلك أن معظم المؤسسات الزراعية خاصة في الدول النامية تعاني من نقص التكوين المحاسبي وضعف في تطبيق المعايير المحاسبية.

من خلال تحليل هذه الدراسات تم التوصل إلى وجود فجوة معرفية وتطبيقية في مجال المحاسبة الزراعية بالجزائر، وهو ما يؤكد أهمية الدراسة الحالية في محاولة سد هذه الفجوة وتحليل واقع المحاسبة الزراعية ميدانيا.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

إن تنوع عمليات الإنتاج الزراعي والأنشطة المتعلقة بها يبرر الحاجة لوجود نظام محاسبة زراعية يقيس نتيجة النشاط الزراعي ويبين نتيجة المحاصيل الزراعية، وهذا يستدعي الإهتمام بخصوصية المعالجة المحاسبية بالنظر إلى المادة المتعامل معها، تهتم بتحديد النشاط الزراعي من ربح أو خسارة وإعداد قوائم مالية للمنتجات الزراعية.

لذلك اهتمت المنظمات العالمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بإصدار معايير وإرشادات خاصة بكيفية المحاسبة من الأنشطة الزراعية وضمن هذا الإتجاه تم تبني تلك الخصوصيات ضمن معيار محاسبي دولي رقم 41 الزراعة الذي يتناول مفهوم النشاط الزراعي وكيفية القياس والإفصاح المتعلق به.

وبهذا تم تقسيم هذا الفصل كالآتي:

المبحث الأول: عموميات حول النشاط الزراعي والمحاسبة الزراعية

المبحث الثاني: معيار المحاسبة الدولي رقم 41

المبحث الثالث:النظام المحاسبي المالي ، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وعرض القوائم المالية

المبحث الأول: عموميات حول النشاط الزراعي والمحاسبة الزراعية

تعتبر الزراعة المورد الأساسي في تلبية الاحتياجات الغذائية للسكان وسد الفجوة الغذائية، وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الإنتاجية لهذا القطاع باستخدام محاسبة تساهم في تطوير هذا النشاط تسمى المحاسبة الزراعية.

المطلب الأول: النشاط الزراعي

يعد القطاع الزراعي من أهم القطاعات التي تساهم في تحقيق التنمية الإقتصادية وأحد أهم القطاعات الإنتاجية ومصدرا أساسيا للغذاء، وتوفير المواد الأولية وتحقيق الأمن الغذائي.

أولا: تعريف النشاط الزراعي

هو إدارة المنشأة للتحول البيولوجي وحصاد الأصول البيولوجية بغرض بيعه أأو بغرض تحويلها إلى منتج زراعي، أو إلى أصول بيولوجيا إضافية،وذالك من خلال النمو أو التسمين أو غيرها ويشمل النشاط الزراعي نطاق واسع من الأنشطة مثل(تربية الماشية، زراعة الغابات، المحاصيل السنوية أو المعمرة، زراعة البساتين أو المزارع، زراعة الزهور وتربية الأحياء المائية).[1]

ثانيا: أشكال النشاط الزراعي

1-النشاط النباتي: يتمثل هذا النشاط في المشروعات الزراعية باستصلاح الأراضي الزراعية وبيع المحاصيل المتأتية من هذا النشاط والمميز من هذا النشاط أنه يتعامل مع مجموعة من العوامل الطبيعية التي يكون لها تأثير مباشر مثل التربة والعوامل الجوية وكذا العامل البشرية والمستلزمات المادية من الآلات ومعدات و الأسمدة والبذور وغيره ذلك تعتبر كأهم عامل .

2-النشاط الحيواني:يقصد بيه تربية الحيوانات من شتى أنواع المواشي والدواجن والأسماك وغيرها، وهذا إما لبيعها كالمنتجات أو الاستفادة من الأرباح محققة منها، وإعادة إنتاج حيوانات تستخدم بدورها كأصول منتجة وحذا تشمل تربية النحل.

3-النشاط الصناعات الغذائية: وهي الصناعات التي تعتمد على المنتجات الزراعية مثل،(صناعة الآليات وغيرها) حيث أن هذا النشاط يعتبر ثانويا لأنه يقوم على تحويل محاصيل الزراعية إلى منتجات حيث تتميز الصناعات باعتمادها أساس على الإنتاج الزراعي، والإنتاج الحيواني.[2]

---

[1] أحمد دادة شهاب الدين، **المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي المالي IAS41**،مذكرة مقدمة للحصول على شهادةا لماستر،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب، 2021،ص:4

[2] مهاني بشرى ومنور زهرة، **محاسبة المنشآت الزراعية في الجزائر ومتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر،كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون تيارت، 2023.2024، ص:15.16

ثالثا: خصائص النشاط الزراعي

1-تعدد المنتجات الزراعية: تقوم الوحدة الزراعية الإنتاجية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد مثل إنتاج الماشية في المزرعة (اللحوم، والألبان، والجلود) وقد أدت هذه الظاهرة إلى خلق مشكلة التكاليف المشتركة مما يتطلب إيجاد أسس عملية صحيحة لتحديد حصة كل منتوج منها.

2- موسمية الإنتاج الزراعي: تتميز الغالبية العظمى من محاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج بما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية أيضا إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات السوقية.

3-صعوبة التقدير الإنتاج الزراعي مقدما: يتأثر الإنتاج الزراعي كما ونوعا بالعديد من العوامل الخارجي مثل العوامل المناخية والآفات الزراعية ويترتب عليه هذه الخاصية صعوبة تقدير كمية الإنتاج الزراعي للاستعانة به في وضع الموازنات التخطيطية

4-تداخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الآخر: فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكن أن تكون مدخلات لأنشطة زراعية أخرى، مما يتطلب وجود نظام محاسبي قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المنشأة.

5-التغير في تبويب الأصول الزراعية: إذ تبوب الموجودات الزراعية إلى ثابتة أو متداولة باختلاف الغرض من اقتناؤها فماشية التربية تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي كذلك ماشية العمل والألبان كونها تساهم في العملية الإنتاجية إما ماشية التسمين فتبوب كأصول متداولة حيث الهدف منها المتاجرة لتحقيق إل أرباح , وقد يؤخذ قرار بتغير 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.

7-ارتفاع نسبة الأصول الثابتة في الأنشطة الزراعية: حيث تتأثر الأنشطة الزراعية بارتفاع الأصول الثابتة والتي قد تصل إلى % 77 من رأس المال المستثمر، وتتمثل هذه الأصول في الأراضي والمباني (حظائر مخازن، محطات التفريغ وعنابر التربية ,) والآلات والمعدات الزراعية كما تتمثل الأصول الثابتة في أصول ثابتة حية كالماشية والأغنام والدواجن المقتناة لغرض استخدامها وليس لغرض البيع، ويترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشأة الزراعية، وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة، وهذا بدوره يستلزم أن يتجه المزارع إلى أنشطة زراعية متعددة والقيام بأنشطة زراعية إضافية لن تحمل المزارع بتكاليف كبيرة نظرا لانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة .

8-الفارق الزمني بين العملية الإنتاجية والإنتاج ذاته: حيث أن فترة الانتظار في الزراعة بين بدء التشغيل لعوامل الإنتاج وبين الحصول على الإنتاج طويلة، فالقمح مثلا لا يثمر قبل أربعة أشهر والقطن قبل تسعة أشهر ...إلخ أي أن دورة الإنتاج الزراعي طويلة وذلك بسبب موسمية الإنتاج الزراعي بعكس الإنتاج الصناعي الذي تكون دورته قصيرة خاضعة لسيطرة الإنسان.[3]

المطلب الثاني: المحاسبة الزراعية

المحاسبة الزراعية هي فرع من فروع المحاسبة التي تتعامل مع تسجيل وتصنيف وتحليل العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي.

أولا: تعريف المحاسبة الزراعية

تعريف المحاسبة: هي العلم الذي يتضمن دراسة المبادئ الذي يستند إليها في معالجة العمليات ذات القيم المالية في الدفاتر وذلك بتسجيل العمليات المالية وتبويبها وتصنيفها ثم استخراج النتائج هذه العمليات.[4]

تعريف المحاسبة الزراعية: هي تطبيق لقواعد المحاسبة البحتة وطرقها على العمليات الزراعية، فهي نوع من المحاسبة التطبيقية و من الضروري قبل القيام بالمحاسبية الزراعية معرفة قواعد المحاسبية البحتة و العمليات الزراعية وكذلك معرفة مختلف المصطلحات الفنية المستعملة في الزراعة حيث أن النشاط يشمل عدة عمليات يحتاج كل منها إلى تنظيم حساب خاص أهمها المنتجات النباتية والحيوانية.[5]

ثانيا: فروع المحاسبة الزراعية

أ-المحاسبة المالية الزراعية: هي تطبيق للمبادئ و أسس و الفروض المحاسبية المتعارف عليها في الوحدات التي تمارس نشاطا أو أنشطة زراعية بهدف قياس نتائج الأعمال لهذه الوحدات عن فترة زمنية معينة وإعداد المركز المالي في تاريخ معين .

ب – محاسبة التكاليف الزراعية: هي تطبيق للمبادئ أسس و الفروض المحاسبية المتعارف عليها في الوحدات التي تمارس نشاطا أو أنشطة زراعية بغرض قياس تكلفة النشاط الزراعي و الرقابة عليه وترشيد القرارات الإدارية.

---

[3] أحمد دادة شهاب الدين، مرجع سبق ذكر، ص:8-9

[4] عزوز الحاج سليمان وصرهود شعيب، **تكييف نظام المحاسبة الزراعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، 2020،ص:3.

[5] بريبش حمزة وشاوش كريمة، **ملاءمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر،كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، ص:17

ج – المحاسبة الإدارية في المجال الزراعي: هي تطبيق لمفاهيم و أساليب وطرق المحاسبة الدارية في المشروعات الزراعية بهدف قياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها من اجل مساعدتهم فيرسم السياسات والتخطيط وترشيد القرارات وإدارة المنشاة بكفاءة وفعالية.[6]

ثالثا: مبادئ وأهداف المحاسبة الزراعية

أ–مبادئ المحاسبة الزراعية

- استقلالية الدورات
- الأهمية النسبية
- الحيطة والحذر
- استمرارية الطرق المحاسبية
- التكلفة التاريخية
- تطابق الميزانية الافتتاحية مع سبقتها
- *تغليب الواقع الاقتصادي مع المظهر القانوني
- مبدأ عدم المقاصة [7]

ب–أهداف المحاسبة الزراعية

- إيجاد سجل دائم للمشروع الزراعي وذالك من خلال حصر وتسجيل العمليات الزراعية بالمنشاة الزراعية.
- قياس نتائج أعمال للمشأة الزراعية من الربح والخسارة عن كل فترة زمنية وعن كل فرع من فروع الأنشطة الزراعية المتداخلة.
- تحديد المركز المالي للمنشاة الزراعية في كل نهاية فترة زمنية بغرض تحديد ممتلكات والتزامات وحقوق المنشاة.
- محافظة على الحقوق مشروع الزراعي.
- رقابة معاملات المشروع الزراعي.[8]

المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)

[6] دادي إبتسام وترشة العطرة، **واقع المحاسبة الفلاحية في الجزائر**،مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر–الوادي، 2023، ص:5.6.

[7] أحمد دادة شهاب الدين ، مرجع سبق ذكره، ص:14.

[8] منصور حامد حمد، **الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة الطبعة الأولى 2021، ص:16–17.

يندرج المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة ضمن المعايير المهنية التي تبين المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والإفصاح المتعلقة بالنشاط وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة، وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.

المطلب الأول: هدف ونطاق المعيار

يعتبر المعيار المحاسبي الدوليIAS41 من أهم المعايير المحاسبية التي تنظم النشاط الزراعي والمؤسسات الفلاحية.

أولا:هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة بالنشاط الزراعي

ثانيا:نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار على محاسبة البنود التالية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:

- الأصول البيولوجية بإستثناء النباتات المثمرة .
- المحصول (المنتج) الزراعي عند نقطة الحصاد .
- المنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي أو المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة .

ولاينطبق هذا المعيار على ما يلي:

- تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع صوف الأغنام إلى قماش والحليب إلى أجبان حيث ينطبق حينما معيار المحاسبة الدولي رقم (2)"المخزون" .
- الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16)"الممتلكات والمصانع والمعدات" أو بموجب معيار رقم (40)"الممتلكات الاستثمارية"
- النباتات المثمرة المتعلقة بالنشاط الزراعي حيث ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 16 ، وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على المنتج الذي ينمو على تلك النباتات المثمرة .
- المنح الحكومية المتعلقة بالنباتات المثمرة .
- الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم (38)"الأصول غير الملموسة" .

- أصول حق الإستخدام الناتجة من إستئجار أرض تتعلق بنشاط زراعي (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار").[9]

المطلب الثاني: التعريفات .

يتضمن معيارIAS41 مجموعة من المصطلحات الأساسية التي تعد ضرورية لفهم محتواه وتطبيق أحكامه بشكل صحيح، مما يسهم في توحيد الفهم المحاسبي وضمان تطبيق سليم للمعيار .

يتميز المعيار الدولي 41 بمصطلحات خاصة به وفيما يلي بعض منها:

القيمة العادلة: هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الإلتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة.

الإنتاج 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 ولحوم الماشية، والقطن، وصوف الأغنام،وثمار الأشجار وغيرها.

الأصل البيولوجي: هو نبات أو حيوان حي.

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

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

المنح الحكومية: الاعتراف بالمنح الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العاجلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كدخل عندما تصبح المنح الحكومية قابلة للإستلام.

الزراعة: إدارة عمليات التحول الحياتي الحيواني والنباتي للحصول على إنتاج لغرض الإستهلاك أو المتاجرة أو التصنيع أو الإكثار، وتصنف موجوداتها كالآتي:

الحيوانات:ويقصد بها الثروة الحيوانية التي تملكها المنشأة لغرض الحصول على منتجاتها أو لغرض تسمينها وإكثارها بقصد المتاجرة بها أو استخدامها في الإنتاج.

النباتات: ويقصد بها البساتين والمزارع والحقول التي تنتج المحاصيل والأثمار والشتلات للإستفادة من بيعها أو تصنيعها أو استهلاكها أو إنباتها.[10]

---

[9] جمعة فلاح حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين،عمان– المملكة الأردنية الهاشمية، طبعة عام 2019،ص:544.

[10]القينعي عز الدين، **محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي**،مجلة البحوث والدراسات التجارية،جامعة لونيسي علي البليدة، مجلد4 العدد02، 30سبتمبر2020، ص:149-150.

المطلب الثالث: المتطلبات

يضع معيارIAS41 مجموعة من المتطلبات المحاسبية التي تهدف الى تنظيم كيفية الإعتراف وقياس الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية، مع التركيز على استخدام القيمة العادلة كأساس للتقييم.

1-الإعتراف: يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة الأحداث سابقة.
- من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.
- من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو تكلفته بشكل موثوق به.[11]

2-القياس:

- جب قياس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، العمولات للوسطاء والمبالغ التي تفرضها الوكالات التنظيمية، تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الأصول إلى السوق فيما ما عدا الأصل الذي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، ففي هذه الحالة يجب قياسه بتكلفته مخصوما منها أي استهلال متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.
- يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مطروحا مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد.[12]

3-المكاسب والخسائر:

المكسب أو الخسارة الناجمة عن الإعتراف 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 للفترة التي نتجت منها.

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.

4-المنح الحكومية:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الإعتراف بالمنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي التي يتم قياسها بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يجب الاعتراف بها على أنها دخل وذلك فقط عندما

---

[11] منى كامل حمد، **أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي**، دراسة تحليلية ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد36، 2013، ص:11.

[12] عزوز الحاج سليمان وصرهود شعيب ، مرجع سبق ذكره، ص:19.

تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام ، أما إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بالأصل البيولوجي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مشروطة بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية ان لاتقوم بنشاط زراعي محدد فأنه يجب على المشروع الاعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل وذلك فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية.[13]

5-الإفصاح: يجب على المنشأة الإفصاح على ما يلي:

- الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية وكذلك الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للأصول البيولوجية
- يجب على المنشأة أن تقدم وصفا لكل مجموعة من الأصول البيولوجية بشكل وصف سردي أو كمي
- وإذا لم يفصح عنها في أي مكان آخر في التقارير المالية يجب على المنشأة تحديد طبيعة نشاطاتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية
- التقديرات غير المالية أو تقديرات الكمية المادية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة في نهاية الفترة ويجب أن تقدم نفس المعلومات حول المنتجات الزراعية
- الأساليب والافتراضات المطبقة في تحديد القيمة العادلة
-القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة للإنتاج الزراعي الذي تم حصاده خلال الفترة في وقت الحصاد
- وجود الأصول البيولوجية ومبالغها المسجلة التي تكون ملكيتها مقيدة وأي أصول بيولوجية مرهونة كضمان للإلتزامات
- مقدار أي إلتزامات متعلقة بتطوير وإمتلاك أصول بيولوجية
- إستراتيجيات المخاطر المالية للإدارة
- لابد كذلك من الإفصاح عن تسوية (مطابقة) للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة والحصاد وعمليات اندماج الأعمال والمشتريات والمبيعات وفروقات الصرف

الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية:

- عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصفا للأصل، وإيضاحا حول عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية
- النطاق المحتمل أن تندرج ضمنه القيمة العادلة إن أمكن ذلك

[13] منى كامل حمد، مرجع سبق ذكره، ص:12

– أية أرباح أو خسائر معترف بها عن التصرف، وطريقة الإهتلاك المستخدمة، والأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك

– بيان المبالغ المسجلة الإجمالية للإهتلاك المتراكم في بداية ونهاية المدة

– يجب الإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلا)، وذلك للأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهتلاك وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة، ويجب أن تشمل الإفصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الإنخفاض في القيمة، وإستعادة خسائر الانخفاض في القيمة، والإهتلاك المتعلق بالفترة الحالية

– إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة والتي 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 تلبيتها وأي انخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة.[14]

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية، النظام المحاسبي المالي للزراعة وعرض القوائم المالية

تشكل الأصول البيولوجية عنصرا مهما في المحاسبة الزراعية، وتتطلب معالجة خاصة نظرا لطبيعتها المتغيرة ويأتي النظام المحاسبي المالي في الجزائر لتنظيم هذه المعالجة وفقا لمعيارIAS41، مع تحديد كيفية عرضها في القوائم المالية بما يضمن الشفافية في المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي للزراعة

يعتبر النظام المحاسبي المالي أداة أساسية لتنظيم وتوحيد المعالجة المحاسبية داخل مختلف القطاعات الإقتصادية، وقد قد جاء هذا النظام في الجزائر استجابة لمتطلبات التطور الاقتصادي وتماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية.

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي

[14] جمعة فلاح حميدات، نفس مرجع سابق،ص:552.551.

عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 النظام المحاسبي المالي يدعى في النص القانوني المذكور بإسم المحاسبة المالية حسب المادة الأولى منه حيث جاء في المادة رقم 3 منه أيضا، ما يلي: "تمثل المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"

يعرف النظام المحاسبي المالي على أنه مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا للأحكام القانونية ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها، حيث يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا مرجعيا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تتسم بإنشاء كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعرف بها عامة وتتوافق مع المتطلبات المالية والمحاسبية الدولية.[15]

ثانيا: مكونات النظام المحاسبي المالي

تطرق الفصل الثاني من القانون رقم 07-11 والمعنون بالإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية إلى مكونات ومضمون النظام المحاسبي المالي، من خلال المواد من 06 إلى 09، والتي وردت كما يلي:

المادة06: يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولا سيما:

محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصداقية، قابلية المقارنة التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

المادة07: يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

يعرف الإطار التصوري:

-مجل التطبيق.

-المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.

-الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

[15] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد74، الموافق ل25نوفمبر2007، ص:03.

المادة08: تحدد المعايير المحاسبية:

- قواعد تقييم وحسابات الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات.

- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

المادة09: تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.[16]

ثالثا:خصائص النظام المحاسبي المالي

تتمثل خصائص النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

-يتصف النظام المحاسبي المالي بقدرته على توفير المعلومات اللازمة وبالسرعة المطلوبة، حيث تمتاز هذه المعلومات بالدقة.

-المرونة حيث يطرأ على المنشأة مجموعة من الظروف تستدعي إحداث بعض التغيرات فإذا كان النظام المحاسبي المالي مرنا فانه يستوعب هذه التغيرات.

-توفير النظام المحاسبي لمجموعة منتظمة من الدفاتر والسجلات المحاسبية وبأقل تكلفة ممكنة، يشمل على مجموعة من تعليمات الضبط الداخلي والرقابة الداخلية.

-قدرة النظام المحاسبي على تحقيق الأهداف التي تم إيجادها من اجله وبأقل وقت ممكن وأقل تكلفة.

-النظام المحاسبي المالي يلائم المنشأة من حيث طبيعة نشاطها وحجم عملياتها وشكلها القانوني.[17]

رابعا: مخطط النظام المحاسبي المالي

حساب رأس المال

الحساب10 رأس المال والاحتياطات وما شابه ذلك

[16] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، نفس مرجع سابق،ص:4

[17] موساوي عبد الله وطمبو هشام، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على قياس المردودية المالية للمؤسسة**،مذكرة لنيل شهادة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد دراية أدرار، 2022،ص:9.

الحساب11 الترحيل إلى الأمام

الحساب12 النتيجة

الحساب13 الإيرادات والمصروفات المؤجلة خارج دورة التشغيل

الحساب15 مخصصات الإلتزامات غير المتداولة

الحساب16 القروض والديون المماثلة

الحساب17 الديون المتعلقة بالمشاركات

الحساب18 حسابات الارتباط للمؤسسات

الحساب15 مخصصات الالتزامات غير المتداولة

حسابات الأصول الثابتة

الحساب20 الأصول غير الملموسة

الحساب21 الأصول الثابتة الملموسة

الحساب22 الأصول الثابتة للإمتياز

الحساب23 الأصول الثابتة قيد التنفيذ

الحساب24 الأصول البيولوجية

الحساب26 الأصول الثابتة المالية

الحساب27 الأصول الثابتة المالية الأخرى

الحساب28إهتلاك الأصول الثابتة

الحساب29 خسائر انخفاض قيمة الأصول الثابتة

حسابات الأسهم

الحساب30 مخزون البضائع

الحساب31 مخزون المواد الخام والإمدادات

الحساب32 مخزون الإمدادات الأخرى

الحساب33 السلع قيد الإنتاج

الحساب34 في عملية خدمة الإنتاج

مخزون35 المنتجات الزراعية

الحساب36 مخزون الأصول الثابتة

الحساب37 الأسهم الخارجية

الحساب38 المشتريات المخزنة

الحساب39 خسائر انخفاض قيمة المخزون والعمل قيد التنفيذ

حسابات الطرف الثالث

الحساب40 الموردون والحسابات ذات الصلة

الحساب41 العملاء والحسابات ذات الصلة

الحساب42 الحسابات الشخصية

الحساب43 المنظمات الاجتماعية والحسابات ذات الصلة

الحساب44 حسابات الدولة والسلطات العامة والمنظمات الدولية والحسابات ذات الصلة

الحساب45 المجموعة والشركاء

الحساب46 المدينون المتنوعون والدائنون المتنوعون

الحساب47 الحسابات الانتقالية أو المعلقة

الحساب48 الرسوم أو الإيرادات والمخصصات المقدمة

الحساب49 خسائر القيمة على حسابات الطرف الثالث

الحسابات المالية

الحساب50 الأوراق المالية الاستثمارية

الحساب51 البنوك والمؤسسات المالية وما شابه ذلك

الحساب52 الأدوات المالية

الحساب53 صناديق النقد

الحساب54 القواعد المسبقة والإعتمادات

الحساب58 التحويلات الداخلية الحساب59 خسائر انخفاض قيمة الأصول

المصدر: Tazdaitali، maitrise de la comptabilitéagricole،alger p750 to

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

تعد الأصول البيولوجية من الخصائص الفريدة التي تميز النشاط الزراعي عن غيره من الأنشطة الاقتصادية، وتشمل الكائنات الحية من نباتات وحيوانات تستخدم في الإنتاج الزراعي أو يتم تحويلها إلى منتجات قابلة للبيع

أولا: تعريف الأصول البيولوجية

يعرف الأصل البيولوجي بأنه حيوان أو نبات حي مثل الأشجار المثمرة والأبقار التي تربيها 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 اللحوم، والمنشآت التي تزرع الأشجار المثمرة من أجل الحصول على الثمار.[18]

ثانيا: أنواع الأصول البيولوجية

أ–أصول بيولوجية منتجة: وهي الأصول البيولوجية الحية سواء حيوانات أو نباتات والتي تحمل منتجات بيولوجية توجه للإستهلاك بشتى أنواعه، على سبيل المثال: الأبقار الحلوب التي تنتج الحليب، الأغنام التي تنتج اللحوم الحمراء والصوف، مزارع الكروم المنتجة للعنب أو تلك الموجهة لإنتاج أصول أخرى منتجة كإنتاج السلالات للمحافظة عن الأصل الحيواني .

ب–أصول بيولوجية مستهلكة: هي الأصول التي يتم حصادها أو فصلها من الأصل البيولوجي الثابت، والتي يتم إستهلاكها داخل المزرعة أو إعادة تحويلها أو بيعها على حالها، ويتم تصنيف جمعها محاسبيا كمخزونات وأمثلتها

[18] خير الدين بيرو، **المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية حسب النظام المحاسبي المالي في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم41**، جامعة الحاج لخظر باتنة، نوفمبر 2023، ص:4.

عديدة: الحليب، البيض، اللحوم، الحمراء والبيضاء، الصوف، الوبر...الخ، والجدول أدناه يبين لنا الفرق بين الأصل البيولوجي والمنتج البيولوجي .

جدول: الأصول البيولوجية الإستهلاكية وأصول بيولوجية أخرى

الأصل البيولوجي	أصول بيولوجية أخرى	المنتجات الفلاحية الإستهلاكية
الأبقار الحلوب	العجول- الأبقار	حليب
عجول للتسمين	-	لحوم، ذبيحة، جلد
الدجاجات البياضة (موجهة للحصول على البيض)	-	بيض
الحيوانات الصغيرة المزرعية(الأرانب، الدجاجات)	-	لحوم، القشور
تربية الحيوانات	تربية الحيوانات الصغيرة	لحوم، ذبيحة
أشجار الفواكه	-	فاكهة محصودة (ناضجة)
كروم العنب	-	عنب
حديقة الخشب	-	جذور الأشجار (خشب)
ملكات النحل	نحل (أسراب)	عسل
تربية الأسماك في المزارع المائية	-	الأسماك المستزرعة

المصدرp:37 ،مرجع سبق ذكرهTazdaitali

ج-أصول بيولوجية الناضجة (البالغة): هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت إلى مرحلة الإنتاج وهو السن المنتظم لبدء إنتاج منتجات بيولوجية، وكما هو متعارف عليه تختلف الأصول البيولوجية في سن النضج وتختلف كذلك بين الأصول الموجهة للإنتاج والموجهة للإستهلاك.

د–أصول بيولوجية غير الناضجة (غير البالغة): وهي جميع الأصول البيولوجية التي ليس لها القدرة بعد على إنتاج منتجات بيولوجية وهي المرحلة التي يطلق مرحلة النمو التي تسبق مرحلة التحول النهائي.[19]

ثالثا: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

1– المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية:

تختلف طرق معالجة المحاسبة من نشاط زراعي لآخر، فمثلا أشجار الفاكهة تعتبر أصلا ثابتا له فترة إثمار تتراوح بين 3 إلى 5 سنوات، وهذا راجع لدرجة خصوبة التربة وطرق العناية بها، كما تمر الحدائق والبساتين ب3 مراحل في المعالجة المحاسبية وهي:[20]

- **أثناء فترة الإنشاء والتكوين:**

تبدأ هذه المرحلة من حرث 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، حيث يتم تسجيلها من ح/601 مشتريات شجيرات مستهلكة في جهة المدين إلى حساب موردو المخزون او البنك في جهة الدائن

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 الشجرات مع قيمة شرائها في ح/2340 غرسات وشتلات قيد الإنجاز كالتالي:

2340		ح/شجيرات قيد الإنجاز	XXX	
	7323	ح/شجيرات (غرسات وشتلات) منتجة		XXX
		تحويل أعباء لاستثمارات جاري انجازها		

[19] زبيري عز الدين، المحاسبة القطاعية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج، الطبعة الأولى 2023، ص:90.91

[20] أمينة قناط و حسني بوشيشة، **محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل ،ص:21.22

عندما تصبح الشجيرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها إلىأصول منتجة ويثبت ذلك بالقيد التالي:

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

- **في فترة الإنتاج:**

تبدأ هذه المرحلة ببداية الأشجار بإنتاج ثمار يمكن بيعها وتسمى بالفترة الإنتاجية في حياة الأشجار المثمرة، وتنتهي بنقصان غلة الأشجار بحيث تصبح العائدات لا تغطي الأعباء، ان المصاريف المتعلقة بفترة الإثمار هي مصاريف إيراديه لأنها تحافظ على الإستثمار ولا تزيد في قدرته الإنتاجية.

عند جني الثمار يتم إدخالها للمخزن بتكلفة الإنتاج وتسجل من ح/ 355 منتجات تامة من أصل نباتي من جهة المدين إلى حساب الإنتاج المخزن ح/724 من جهة الدائن

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

وعند البيع تقوم المؤسسة بإخراج الثمار بتكلفة الإنتاج وتحدد السعر وتسجل من ح724 إلى الإنتاج المخزن إلى ح/355 منتجات تامة من أصل نباتي

724	355	ح/الإنتاج المخزن ح/منتجات تامة من اصل نباتي إخراج الثمار من المخزن للبيع	XXX	XXX

411		ح/الزبائن	xxx	
	71	ح/إنتاج مباع		xxx
		فاتورة بيع المنتجات		
512		ح/البنك	xxx	
	411	ح/الزبائن		xxx
		تحصيل قيم المبيعات		

- **في فترة شيخوخة الأشجار المثمرة:**

تنتهي مرحلة الإنتاج عندما تكون إنتاجية الأشجار المثمرة قد انخفضت وأصبحت غير إقتصادية لتبدأ مرحلة تناقص الغلة، وتسجيل الإهتلاك طول فترة الإثمار، حيث يتم إثبات –الاهتلاك بتسجيله من ح/681 مخصصات الإهتلاك الى ح/284 اهتلاك الأشجار

ويتم إثبات قسط الإهتلاك كما يلي:

681		ح/مخصصات الإهتلاك	xxx	
	284	ح/إهتلاك الأشجار		xxx
		إثبات عبء الإهتلاك		

2– المعالجة المحاسبية للأصول الحيوانية:

- **المعالجة المحاسبية لماشية التسمين:**

نظر لأهمية الماشية باعتبارها مصدر هاما وأساسي لإنتاج اللحوم، والتي تعتبر المصدر الرئيسي لغذاء الإنسان فان ماشية التسمين يعتمد أساسا على شراء الماشية بغرض تسمينها بحيث تعطي كمية اقتصادية من اللحوم على ان يتم

بيعها بعد ذلك وتحقيق الأرباح، أي أن هي تلك الحيوانات التي يتم اقتناؤها بغرض بيعها إما حية أو بعد ذبحها وذلك للإستفادة 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:[21]

عند شراء هذه الحيوانات نقوم بإجراء القيد التالي:

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

عند إدخال هذه الحيوانات إلى المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

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

وعند البيع والخروج من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

411		ح/الزبائن	xxx	
	700	إلى ح/المبيعات من حيوانات التسمين		xxx
	4457	ح/TVAالمجمعة		xxx

[21] رحال نبيل وضو محمد، **تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام لمحاسبي الماليSCF**،مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2020، ص:20.21.22.23.34.25

600		ح/حيوانات التسمين المستهلكة	xxx	
	30X	إلى ح/المخزونات من حيوانات التسمين(حسب النوع)		xxx

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

3551		ح/منتجات حيوانية	xxx	
	30X	إلى ح/المخزونات من حيوانات التسمين (حسب النوع)		xxx

- **المعالجة المحاسبية لماشية الألبان واللحوم (حيوانات الإنتاج):**

ماشية الألبان:

الماشية تعتبر مصدرا هاما لإنتاج الألبان واللحوم، كما إن صناعة إنتاج الألبان تعتبر م أهم أوجه استغلال رؤوس الأموال كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا والدانمرك، وماشية "الفريزيان" أحد أنواع ماشية الألبان المخصصة في الوقت الحاضر التي يمكن معرفة وحصر كمية الألبان وخصوصا في حالة استخدام جهاز الحليب آلي

أما ماشية اللحوم:

ففي السنوات الأخيرة اتجه الرأي إلى استغلال الماشية في إنتاج اللحوم بدلا من استخدامها في العمل بالحقول أو بدلا من الآلات الزراعية، وقد كثرت الأبحاث العلمية التي تؤدي الى ترشيد استغلال الحيوان من ناحية إنتاج اللحوم، ويطلق عل 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 معيشته على فلاحة الأرض وتتصنف 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:

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

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

الجدول2:مدة حياة وبداية إنتاج بعض الأصول الحيوانية

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

المصدر:القينعي عز الدين ، مرجع سبق ذكره

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

462		ح/حقوق التنازل عن التثبيتات	xxx	
285		ح/إهتلاك 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 الى 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	
	724	إلى ح/ تغير المخزونات من المنتجات		xxx

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

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

- **المعالجة المحاسبية لماشية التربية:**

تعتبر الماشية مصدرا هاما وأساسي لإنتاج اللحوم، كما أن 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 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 الإهتلاك وخسارة القيمة والتنازل وعند ولادة سلالة جديدة نميز بين السلالات المحولة من الإنتاج إلى التربية وتلك المحولة إلى البيع.

عند الشراء نقوم بإجراء القيد التالي:

2501		ح/ حيوانات التربية	xxx	
4456		ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع	xxx	
	404	إلى ح/ موردو التثبيتات		xxx

وعند إنتاج سلالة جديدة نقوم بإجراء القيد التالي:

3551		ح/ منتجات حيوانية	xxx	
	724	إلى ح/ تغير المخزونات من منتجات		xxx

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

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

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

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

عرض القوائم المالية أساسي لضمان الشفافية والوضوح في العمليات المالية للقطاع الزراعي، وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة لمساعدة المزارعين وأصحاب المزارع والمستثمرين في اتخاذ قرارات مدروسة.

أولا:القواعد العامة للمحاسبة عن الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات

1- قواعد المحاسبة العامة: يتم الاعتراف بالأصول أو الالتزامات أو الدخل أو المصروفات عندما يكون من المحتمل أن تتدفق أي منافع اقتصادية مستقبلية متعلقة بها إلى الكيان أو تأتي منه ويكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق.

1.1-شروط الاعتراف بالأصول يتم الاعتراف بالأصول الملموسة أو غير كأصلإذا كان من المحتمل أن تتدفق إلى الكيان فوائد اقتصادية مستقبلية مرتبطة بهذا الأصلما إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصول بشكل موثوق

2.1يتم الاعتراف بالالتزام في الميزانية العمومية: إذا كان من المحتمل أن ينتج عن انقراض أحد أنواع الاقتصاد تدفق خارجي للموارد يمثل فوائد اقتصادية الالتزام، إذا كان من الممكن تقييم مبلغ هذا الانقراض بشكل موثوق تتضمن الالتزامات بعض الديون والمخصصات .

3.1شروط اعتراف بالمنتجات:يجب الاعتراف بالإيرادات من الأنشطة العادية من بيع السلع عند استيفاء الشروط التالية:

*نقلت الشركة إلى المشتري المخاطر والمكافآت الهامة المتأصلة في ملكية البضائع

*لا تستمر الشركة في المشاركة في الإدارة، كما هو الحال عادة مع مسؤولية المالك، ولا في السيطرة الفعلية على الأصول المنقولة

*يمكن قياس مبلغ الدخل من الأنشطة العادية بشكل موثوق.

*من المرجح أن تتدفق الفوائد الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى الشركة.

*يمكن قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما .

4.1شروط تسجيل المصروفات

يتم تسجيل المصروفات:

– حيث حدث انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بانخفاض الأصول أو زيادة الالتزامات

– إذا كان من الممكن تقييم هذا إذا كان من الممكن تقييم هذا الانخفاض بشكل موثوق..

5.1شروط المحاسبة عن الحقوق الملكية: حقوق الملكية أو الأموال الخاصة أو رأس المال المالي هي الفائض في أصول الكيان على التزاماته الحالية أو غير الحالية[22] .

2– إلغاء الاعتراف بالأصول والخصوم:

[22]Tazdaitali، maitrise de la comptabilitéagricole،alger p:.31.32

1.2إلغاء الاعتراف بالأصول:

طبقا لأحكام المواد 121-11 و 121-12 من المعيار المحاسبي الجزائري، يتم حذف الأصل الثابت من الميزانية العمومية عندما يخرج من الشركة أو عندما يصبح الأصل خارج الاستخدام بشكل دائم ولم تعد المؤسسة تتوقع أي منفعة اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التخلص منه لاحقا.

يتم تسجيل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن إيقاف تشغيل الأصل أو التخلص منه كأرباح أو خسائر للسنة المالية. وتطبق القواعد نفسها في سياق تخلي الشركة عن نشاط ما. وفيما يتعلق بالأصول المعاد تقييمها، يتم تسجيل المبلغ المتبقي من فرق إعادة التقييم في حساب احتياطي أو، بشكل استثنائي، يتم تضمينه في رأس المال. بالنسبة للأصول المدعومة، يتم تسجيل الجزء من الدعم غير المدرج في النتيجة كدخل للسنة المالية. في تاريخ النقل، يتم تخفيض قيمة الأصل الثابت من خلال خسائر الاستهلاك المسجلة سابقًا، لتحديد الربح أو الخسارة الرأسمالية.

1.2 إلغاء الاعتراف بالالتزامات:

يتم إلغاء الاعتراف بالالتزامات عندما:

– تنتهي الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية الناشئة عن الأصل المالي (في حالة التقادم القانوني) أو تخضع للتسوية، والتي يمكن تحقيقها عن طريق تحويل النقد أو عن طريق تبادل أداة رأس المال.

(مثل الدفع بشيك أو غيره أو تحويل الدين إلى أسهم) أو عن طريق انقضاء الإلتزام (حالة التعويض القانوني)

–يقوم الكيان بنقل كل المخاطر والمكافآت تقريبا المتعلقة بملكية الأصل المالي إلى كيان آخر (في حالة الخصم، عملية التخصيم)[23]

[23]Tazdaitali، مرجع سبق ذكره، p:33.34.

ثانيا: الميزانية

الأصول

الأصول	ملاحظة	إجمالي N	اهتلاك N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء– المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح إمتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير جارية					

أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وماشابهها					
الأموال وماشابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

الخصوم

الخصوم	**ملاحظة**	**N**	**N-1**
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات- احتياطات مدمجة 1			
فوارق اعادة تقييم			
فارق المعادلة 1			
نتيجة صافية\ (نتيجة صافية حصة المجمع 1)			
رؤوس أموال خاصة أخرى\ ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة 1			

حصة ذوي الأقلية 1			
المجموع			
الخصوم غير جارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية 2			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية 3			
المجموع العام للخصوم			

المصدر:الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009مارس25، ص:28.29

خلاصة الفصل الثاني:

في ختام هذا الفصل، يمكن القول إن النشاط الزراعي يُعد من الأنشطة الاقتصادية ذات الطابع الخاص، نظراً لارتباطه المباشر بالعوامل البيولوجية والطبيعية، مما يجعله يختلف عن باقي الأنشطة التجارية والصناعية. وقد تبيّن أن المحاسبة الزراعية تلعب دوراً محورياً في تسجيل وتقييم العمليات المتعلقة بهذا النشاط، خاصةً من حيث التغير المستمر في طبيعة الأصول الزراعية وأسعارها السوقية.

لقد تناولنا أهمية المعيار المحاسبي الدولي41 IAS ، الذي جاء لتوفير إطار محاسبي ملائم يتماشى مع خصوصيات الأنشطة البيولوجية والزراعية، من خلال الاعتماد على مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي. وقد ساهم هذا المعيار في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية، مما يعزز الشفافية والمصداقية في عرض نتائج النشاط الزراعي.

كما أبرزنا أهمية فهم طبيعة النشاط البيولوجي، كونه يشكل جوهر العمليات الزراعية، وأحد التحديات الكبرى أمام المحاسبين، سواء من حيث التقييم أو الإفصاح. وبالتالي، فإن تطوير الكفاءات المحاسبية في هذا المجال يُعد ضرورة لمواكبة تطورات القطاع الزراعي ومتطلبات المعايير الدولي.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة الواحة (الجنوب)

تمهيد

بعد الدراسة في الفصل النظري الذي تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري المتمثل في المحاسبة الزراعية والنظام المحاسبي المالي على المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في مؤسسة الواحة، وهذا لمعرفة طرق المعالجة المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة الزراعية.

ولتحقيق هدف هذه الدراسة وتدعيمها للجانب النظري، سنقوم بدراسة تطبيقية في هذا الفصل وينقسم إلى:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية

المبحث الأول: تقديم مؤسسة

سنقوم في هذا المبحث إلى تحديد الخلفية النظرية المتعلقة بالمزرعة .

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

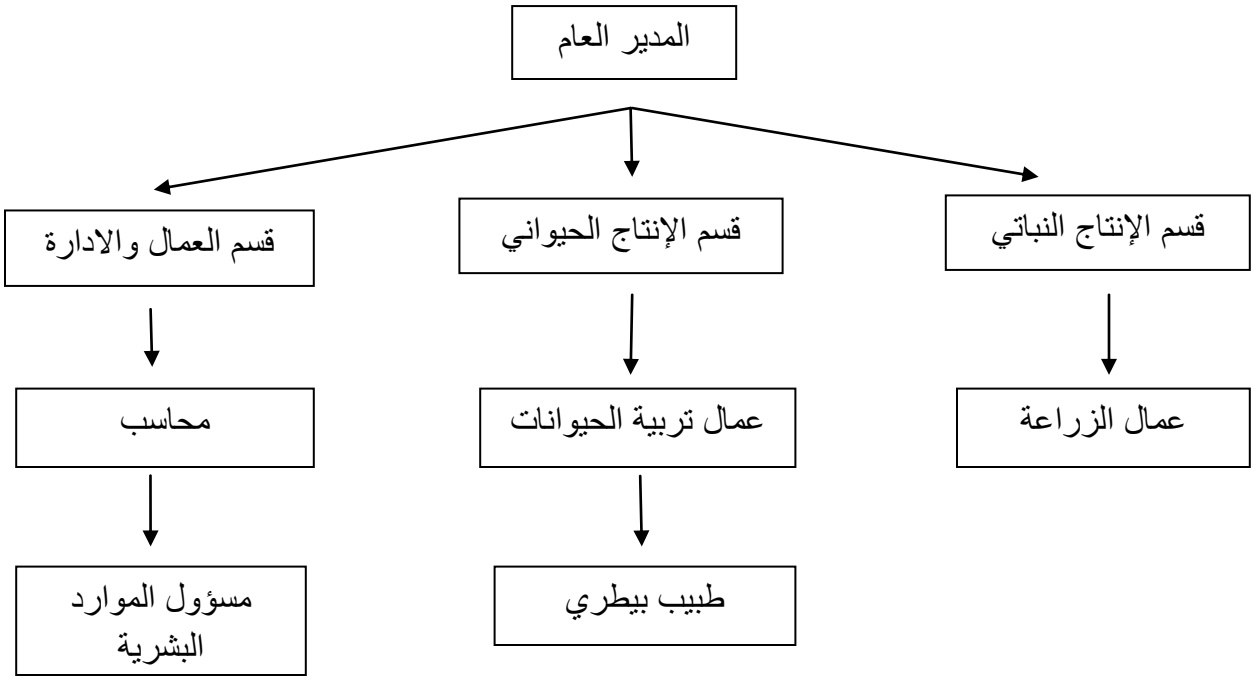
أولا:الموقع الجغرافي

هي مؤسسة تقع في جنوب الجزائري تمتد على مساحة 150 هكتار المنطقة معروفة بطقسها الجاف وتربتها مما يجعلها مثالية للزراعة النخيل وبعض أنواع الخضروات والفواكه مقاومة للجفاف.

ثانيا:تعريف المؤسسة

هي مؤسسة فلاحية ذات طابع خاص أسست سنة 2016، تعتمد في نشاطها على الفلاحة المسفية وتهدف إلى تزويد السوق محلي بالتمور والخضر والفواكه ذات الجودة العالية مع . تطبيق نظام محاسبي زراعي حديث.

ثالثا:الهيكل التنظيمي للمزرعة



المدير العام:وهو المسؤول الأول عن الإدارة العامة للمزرعة، يملك كل الصلاحيات والمتمثلة في اتخاذ القرارات الهامة .

قسم الإنتاج النباتي: وهو القسم المسؤول عن زراعة المحاصيل والعناية بها، ويشمل مهامه إعداد الأرض الزراعة،السقي، التسميد، والحصاد بهدف تحقيق إنتاج نباتي فعال.

عمال الزراعة:هم الأفراد الذين يقومون بتنفيذ المهام الميدانية في المزرعة مثل حرث الأرض، الزراعة، التسميد وجني المحاصيل

قسم الإنتاج الحيواني: وهو القسم الذي يهتم بتربية الحيوانات داخل المزرعة، ويشمل مهامه تغذية الحيوانات، الرعاية الصحية، وتنظيم عمليات التربية والتكاثر بهدف إنتاج اللحوم الحليب أو غيرها من المنتجات الحيوانية.

عمال تربية الحيوانات: هم العمال المكلفون برعاية الحيوانات في المزرعة ويشمل عملهم توفير الغذاء والماء وتنظيف الحظائر ومتابعة الحالة الصحية.

قسم العمال والإدارة:يشرف هذا القسم على تنظيم شؤون العمال وتوزيعهم على مختلف المهام اليومية، بالاضافة تسيير الجوانب الإدارية مثل متابعة الحضور، الأجور والانضباط داخل المزرعة لضمان حسن سير العمل.

المحاسب: وهو الذي يدير الجوانب المالية والمحاسبية.

مسؤول الموارد البشرية: يتابع شؤون العمال (توظيف، أجور، حضور).

المطلب الثاني:مكونات المزرعة ودورها

الفرع الأول: النباتات

أولا: النباتات المثمرة

بعد إدخال الكهرباء للمزرعة وذلك بإستعمال المولد ثم إيصال الكهرباء إليها أصبحت المزرعة تحتوي على عدد كبير وهائل من النباتات والتي نتطرق الى بعضها:

1-النخيل: تحتوي المزرعة حوالي1000 نخلة موزعة على 500 من نوعية ما تسمى بدقلة بيضاء وحوالي 30 ذكار يستعمل للتلقيح وحوالي 200 دقلة نور بجودة عالمية و270 ما يسمى بالغرس.

2-خضروات موسمية:وتحتوي المزرعة على حوالي 10 هكتار----بلاستيكية لزراعةالفلفل والطماطم والثوم والبصل والبطيخوعنبحسب الموسم.

3-رمان: تحتوي المزرعة على 500 شجرة رمان الذي يوجد منه نوعان وهو الحامض وهو الشائع استعماله في المنطقة وكذلك الرمان ذو الطعم الحلو.

4-الزيتون: هناك حوالي 1050 شجرة زيتون موزعة على 800 شجرة مثمرة والأخرى لازالت على قيد تحقيق الإنتاج.

ثانيا: النباتات الغير مثمرة

توجد بها عدة أنواع من بينها ما يستعمل للحماية مثل أشجار الكالتوس والصنوبر وغيرها من الأشجار المقاومة للحرارة والعطش وكذلك بعض أنواع التي تستعمل للتزيين من أزهار وأشجار متسلقة وأشجار مستعملة كحواف وكذلك ما يسمى بالقازون...الخ

الحيوانات:

1-الأبقار: يوجد بالمزرعة حضيرة ذات نوعية جيدة خاصة بتربة الأبقار حيث يصل عددها الى 150بقرة حلوب و450أبقار موجهة لذبح .

2-الأغنام: كما هناك حضيرة خاصة بالأغنام وتحتوي على 850 رأس غنم.

3-الماعز: في المزرعة حوالي 620 رأس ماعز التي تشهر به المنطقة بضرب حليبها واستعمال سمنها وذلك في حضيرة خاصة بها.

4-دجاج: وتوجدبالمزرعة 2حواضن للدجاج وذلك لإنتاج اللحوم البيضاء.

الفرع الثاني:المرافق والبيانات:

- تحتوي المزرعة على واجهات التي تتمثل في جدارين وبها سياج وإنارة على طول المسافة كما بها حوالي 20 غرفة خاصة للحراسة مجهزة وتحتوي حوالي 10 آبار ارتوازية يصل عمقها إلى 40م فما فوق.

-وتحتوي المزرعة على مكان لتصفية وتعليب الحليب وكذلك على 10غرفة تبريد وأماكن لتخزين تمور وتعليبه (مخازن ومذبحتين ومعمرة للزيتون ومخزن محاصيل أخرى).

-ويوجد كذلك في مزرعة منزل خاص بصاحب مزرعة ومنزل للعمال احدهما لصاحب مزرعة واخر للعمال و أماكن أخرى لترفيه.

المطلب الثالث: دور وكيفية تسيير المؤسسة وأهم مشاكلها مع اقتراح الحلول

أولا:دور المزرعة

الإنتاج الغذائي: المزرعة تعد المصدر الأساسي لإنتاج الغذاء من محاصيل زراعية ومنتجات حيوانية مما يساهم في تحقيق الأمن الغذائي.

توفير فرص عمل: توفر المزرعة وظائف مباشرة في الزراعة والرعي، وأخرى غير مباشرة في الصناعات المرتبطة مثل الصناعات الغذائية، (النقل،التسويق،وصناعة المعدات الزراعية).

دعم الصناعات التحويلية:تؤدي المزرعة دورا محوريا في تنشيط الصناعات التحويلية مثل صناعة الألبان، تعليب الخضر والفواكه، إنتاج الأعلاف، وصناعة النسيج، مما يخلق سلسلة من الأنشطة الإقتصادية.

ثانيا:كيفية تسيير المزرعة

يتم تسيير المزرعة من صاحب المزرعة وأبنائه لهذا وضع عدة إخصائيين وعمال حراسة كل في مجاله وتخصصه، كما أنه يتم ذلك بوجود مجلس إدارة يسهر على تسيير المزرعة، حيث يوجد في المزرعة:

10 طبيب بيطري و15 مساعد له.

4 مهندسيين.

2 عمال خريجين معهد بيولوجيا.

1000 عامل يقوم بأشغال مختلفة في الزراعة والسقي وتغذية الحيوانات...

15 عامل متخصص في الكهرباء

ويبقى عدد العمال في زيادة وتغيير وذلك حسب الحاجة.

ثالثا: مشاكل وحلول المزرعة

مشاكل المزرعة:

الواحة لا تعاني من مشاكل كثيرة وذلك للإعتناء التام الذي تتلقاه إلا انه يوجد بعض المشاكل في كيفية توزيع العمال وغيرها ومشكل السير الرئيسي.

الحلول:

من بين الحلول الممكنة لمشكل التسيير وضع جدولة ورزنامة لتوزيع العمال والخدمات مع عدم الإنفراد بالرأي واستعمال التنسيق والتشاور.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية

المطلب الأول: عرض تكلفة المنتجات الفلاحية النباتية

العنصر	مدة الإنتاج	تكلفة اليد العاملة دج	تكلفة البذور دج	تكلفة الأدوية دج	مدة السقي	تكلفة الكهرباء دج	المجموع
النخيل	3سنوات	30000	10000	200000	كل 7أيام	80000	**320000**
البطاطا	شهرين	15000	7000	300000	كل 10أيام	90000	**412000**
الزيتون	3سنوات	20000	8000	400000	كل 7أيام	12000	**440000**
الرمان	سنتين	18000	6000	100000	كل 5أيام	18000	**142000**

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول النباتي

التسجيل المحاسبي للنباتات المثمرة:

أولا:النخيل المثمرة

مجموع النخيل 1000نخلة مثمرة، متوسط السعر 30000، قيمة النخيل المثمرة30000000 تهتلك على مدى 100 سنة بطريقة القسط الثابت وتمثل قيمة النخيل التي تم إهتلاكها منذ سنة2016 .

التسجيل المحاسبي:

250	**404**	**2016/01/6** أشجار النخيل موردو التثبيتات	**30000000**	**30000000**
681	**2854**	**2016/12/31** مخصصات اهتلاك ومؤونات للأصول غ جارية اهتلاك نخيل	**30000000**	**30000000**

2-أشجار الرمان

مجموع أشجار الرمان 500، متوسط السعر11000، قيمة الأشجار 5500000 ويتم اهتلاكها على مدى 30 سنة.

التسجيل المحاسبي:

2533	**404**	**2016/01/6** أشجار الرمان موردو التثبيتات	**5500000**	**5500000**

681		**2016/12/31**	**183333**	
	2853	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غ جارية اهتلاك الرمان		**183333**

3-أشجار الزيتون

مجموع أشجار الزيتون 1050، متوسط السعر7500 للشجرة، قيمة الأشجار7877100، يتم إهتلاكها على مدى20 سنة.

التسجيل المحاسبي:

2530		**2016/01/6**	**7877100**	
	404	أشجار الزيتون موردو التثبيتات		**7877100**
681		**2016/12/31**	**393855**	
	28530	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية اهتلاك الزيتون		**393855**

4-البطاطا

التسجيل المحاسبي:

		2016/01/6		
381		مشتريات بذور البطاطا	**2500000**	
382		مشتريات تموينات أخرى	**210000**	
	512	البنك		**2710000**
		2016/01/6		
31		المواد الأولية واللوازم	**2500000**	
32		تموينات أخرى	**210000**	
	381	مشتريات بذور البطاطا		**2500000**
	382	مشتريات تموينات أخرى		**210000**
		2016/01/6		
381		مشتريات المواد الأولية واللوازم	**2500000**	
382		مشتريات تموينات أخرى	**210000**	
	31	المواد الأولية واللوازم		**2500000**
	32	تموينات أخرى		**210000**

تكلفة الإنتاج بعد100 يوم::

335		منتجات تامة الصنع	**30600000**	
	724	تغير المخزونات من المنتجات		**30600000**

الأشجار الغير مثمرة

وتتكون من أشجار الزينة ، قيمتها217000 ، وتمتلك على مدى 40 سنة.

التسجيل المحاسبي:

252		**2016/01/6**	**217000**	**217000**
	512	أشجار الزينة البنك		
681		**2016/12/31**	**5425**	**5425**
	2852	مخصصات اهتلاك اصول غير جارية اهتلاك أشجار زينة		

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية

المطلب الأول: عرض تكلفة المنتجات الفلاحية الحيوانية

	تكلفة التغذية دج	تكلفة اليد العاملة دج	تكلفة الأدوية دج	المجموع
الأبقار	150000	50000	20000	**220000**
الأغنام	60000	20000	150000	**230000**
الماعز	55000	18000	8000	**81000**
الدجاج	40000	15000	5000	**60000**

المطلب الثاني: المعالجة للأصول الحيوانية

1- الأبقار

مجموع الأبقار600 رأس, متوسط السعر1500، قيمة الأبقار900000 وتهتلك لمدة 4سنوات.

التسجيل المحاسبي:

		2016/01/6		
2403		الأبقار	**900000**	
	404	موردو التثبيتات		**900000**
		2016/12/31		
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية	**225000**	
	28403	اهتلاك الأبقار		**225000**

2- الأغنام

مجموع الأغنام 820 رأس، متوسط السعر24000، قيمة الأغنام19680000 ، وتهتلك لمدة 5سنوات.

التسجيل المحاسبي:

2401	**404**	**2016/01/6** الأغنام موردو التثبيتات	**19680000**	**19680000**
681	**28401**	**2016/12/31** مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية اهتلاك الأغنام	**3936000**	**3936000**

3- الماعز

620 رأس ، متوسط السعر12000،قيمة الماعز 7440000 ، وتهتلك لمدة 5سنوات.

التسجيل المحاسبي:

2402	**404**	**2016/01/6** الماعز موردو التثبيتات	**7440000**	**7440000**
681	28402	**2016/12/31** مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية اهتلاك الماعز	**1488000**	**1488000**

4- الدجاج

مجموع الدجاج بالحواضن الثلاث 200دجاجة ، متوسط السعر50 قيمة الدجاج 10000 ، وتهتلك لمدة سنة واحدة.

التسجيل المحاسبي:

		2016/01/6		
2405		الدجاج	**10000**	
	404	موردو التثبيتات		**10000**
		2016/12/31		
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	**10000**	
	28405	اهتلاك الدجاج		**10000**

خلاصة الفصل الثالث:

في هذا الفصل، قمنا بعرض وتحليل حالة تطبيق المحاسبة الزراعية في مزرعة الواحة في الجزائر، وذلك بهدف تقييم مدى الالتزام بالممارسات المحاسبية ومعرفة التحديات التي تواجه التسيير المالي في القطاع الزراعي. أظهرت الدراسة أن المؤسسة تعتمد على نظام محاسبي تقليدي يفتقر في بعض الجوانب إلى التخصص والملاءمة مع خصوصيات النشاط الزراعي، مثل تقلبات المواسم وصعوبة التقييم المحاسبي للإنتاج الحيواني والنباتي.

كما كشفت نتائج التحليل عن ضعف في استخدام الأدوات الحديثة للمحاسبة، وغياب التدريب الكافي للإطارات المحاسبية، ما يؤثر سلباً على جودة التقارير المالية واتخاذ القرار. من جهة أخرى، أبرزت الدراسة بعض الجهود المبذولة من طرف المؤسسة لتطوير نظامها المحاسبي، خاصة في ما يتعلق برقمنة بعض العمليات الإدارية.

بالتالي، خلص هذا الفصل إلى ضرورة تبني نظام محاسبي زراعي متكامل يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط، مع تعزيز الكفاءات البشرية وتوفير الدعم الفني، بما يضمن تحسين الأداء المالي وتطوير القطاع الزراعي في الجزائر.

الخاتمة

لقد سلطت هذه الدراسة الضوء على قضية بالغة الأهمية في المشهد المحاسبي الجزائري، تتمثل في واقع تطبيق المحاسبة الزراعية في المؤسسات الفلاحية، باعتبارها أداة فعالة لتحسين التدبير المالي والاقتصادي لقطاع حيوي يزخر بالإمكانات الإنتاجية، لكنه لا يزال يعاني من ضعف الهيكلة المحاسبية والمالية.

وقد تم التركيز من خلال هذه الدراسة على مؤسسة الواحة الزراعية كنموذج عملي لدراسة مدى تطبيق المحاسبة الزراعية، والوقوف على طبيعة النظام المحاسبي المستخدم، ومدى انسجامه مع التوجهات الوطنية والدولية الحديثة في مجال المحاسبة القطاعية، لا سيما في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي الماليSCF المستوحى من المعايير الدولية، مع غياب نصوص تنظيمية خاصة بمحاسبة الأنشطة الزراعية على غرار المعيار الدولي.IAS 41

وقد مكّنتنا الدراسة من جمع معطيات نوعية وكمية حول واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسة محل الدراسة، وتحليل مدى نجاعة النظام المعتمد، وتحديد الثغرات والمشكلات التي تعيق تطبيق محاسبة زراعية فعّالة، وصولًا إلى تقديم مجموعة من التوصيات العملية.

اختبار الفرضيات:

1. **الفرضية الأولى** :تؤكد الدراسة أن النشاط الزراعي فعلًا يتميز بخصائص محاسبية خاصة، مثل الموسمية، وصعوبة التقدير الفوري للأصول الحيوية، ما يجعل تطبيق النظام المحاسبي العام غير كافٍ بمفرده – وتمت المصادقة على هذه الفرضية.
2. **الفرضية الثانية** :أظهرت الدراسة أن مؤسسة الواحة تعتمد نظامًا محاسبيًا عامًا تقليديًا، ولا تطبّق المحاسبة الزراعية بالشكل المتكامل، ما يدل على وجود فجوة بين الممارسة والتوجيهات المحاسبية الحديثة – تم تأكيد الفرضية.
3. **الفرضية الثالثة** :أثبتت النتائج أن هناك عدة صعوبات تواجه المؤسسة، منها ضعف التكوين المحاسبي الفلاحي، غياب برامج محاسبة متخصصة، وصعوبة تقييم الأصول البيولوجية –الفرضية صحيحة.
4. **الفرضية الرابعة** :تبين أن هناك إمكانات حقيقية لتحسين التطبيق من خلال اعتماد دليل محاسبي خاص بالنشاط الفلاحي وتكوين الكفاءات – تم دعم الفرضية بالأدلة الميدانية.

النتائج الرئيسية للدراسة (موسعة):

– **غياب دليل محاسبي زراعي خاص** :لا توجد منظومة محاسبية مفصلة موجهة للمؤسسات الفلاحية، بل يتم استخدام نظام عام لا يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الإنتاج الزراعي.

– **ضعف التكوين المتخصص** :تبيّن أن العاملين في الشؤون المالية داخل المؤسسة يفتقرون إلى التكوين في مجال المحاسبة الزراعية، ما يحدّ من كفاءة التسجيل والتقييم.

–عدم استخدام برامج محاسبة زراعية :تفتقر المؤسسة إلى برامج معلوماتية محينة تراعي خصائص المنتجات الزراعية، مما يضعف من دقة التقارير المالية.

– محدودية الالتزام بالقيمة العادلة :لا تقوم المؤسسة بتطبيق مفهوم القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية، وإنما تعتمد على التكلفة التاريخية.

– صعوبة تصنيف الأصول والمنتجات :هناك لبس كبير في تصنيف الأصول كأصول ثابتة أو بيولوجية، وتداخل في تحديد نقطة التحول من "أصل بيولوجي" إلى "منتج زراعي جاهز للبيع."

– ضعف العلاقة بين النظام المحاسبي والمساعدة على اتخاذ القرار :بسبب عدم توفر بيانات مالية دقيقة وواقعية، فإن الإدارة تعتمد على التقديرات بدل المعطيات الرقمية.

– توفر الإرادة لتطوير النظام :رغم العراقيل، أبدت المؤسسة استعدادًا للانخراط في إصلاح محاسبي بمجرد توفر دعم تقني وتكويني مناسب.

التوصيات:

1– دليل محاسبي زراعي وطني يتماشى مع المعايير الدولية (IAS 41) ويكون مكيّفًا مع خصوصية السوق الجزائرية.

2–تنظيم دورات تكوينية دورية لفائدة المحاسبين والمسيّرين في المؤسسات الفلاحية، حول مفاهيم الأصول البيولوجية، التقييم بالقيمة العادلة، ومحاسبة التكاليف الزراعية.

3–إدماج المحاسبة الزراعية في مناهج التكوين الجامعي والمعاهد الفلاحية، لضمان تخرج موارد بشرية مؤهلة لتطبيقها.

4–تشجيع تطوير برمجيات محاسبية متخصصة تلائم النشاط الفلاحي، وتشمل نماذج جاهزة لحساب الإنتاج، التسويق، ومصاريف التشغيل.

5–إرساء حوافز جبائية للمؤسسات التي تطبّق المحاسبة الزراعية، مثل تخفيضات ضريبية مقابل اعتماد معايير محاسبية شفافة.

6–العمل على رقمنة التسيير المالي داخل المؤسسات الفلاحية، بما يسمح بربط الأنشطة الزراعية بالمخرجات المالية بشكل دقيق.

آفاق الدراسة المستقبلية:

انطلاقًا من نتائج هذه الدراسة، نوصي بفتح آفاق بحثية جديدة حول المواضيع التالية:

1. أثرتطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية الجزائرية؛

2. دور نظم المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الزراعية؛
تحليل العلاقة بين المحاسبة الزراعية والتمويل البنكي للفلاحين في الجزائر.

قائمة المراجع

الكتب:

- منصور حامد حمد، **الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة الطبعة الأولى 2021.
- زبيري عز الدين، **المحاسبة القطاعية**، جامعة مُحَّد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج، الطبعة الأولى 2023.
- Tazdaitali، maitrise de la comptabilitéagricole،alger.

المجلات والمقالات:

- جمعة فلاح حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين،عمان- المملكة الأردنية الهاشمية، طبعة عام 2019.
- القينعي عز الدين، **محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي**،مجلة البحوث والدراسات التجارية،جامعة لونيسي علي البليدة، مجلد4 العدد02، 30سبتمبر2020.
-منى كامل حمد، **أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي**، دراسة تحليلية ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد36، 2013.
-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد74، الموافق ل25نوفمبر2007.

-خير الدين بيرو، **المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية حسب النظام المحاسبي المالي في ظل المعيارالمحاسبي الدولي رقم41**، جامعة الحاج لخظر باتنة، نوفمبر 2023.

-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 2009مارس25.

المذكرات:

-أحمد دادة شهاب الدين، **المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي المالي IAS41**،مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماستر،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب، 2021.
-مهاني بشرى ومنور زهرة، **محاسبة المنشآت الزراعية في الجزائر ومتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر،كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون تيارت، 2023.2024.
-عزوز الحاج سليمان وصرهود شعيب، **تكييف نظام المحاسبة الزراعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، 2020.

-بريبش حمزة وشاوش كريمة، **ملاءمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحيية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر،كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي.

-داديابتساموترشة العطرة، **واقع المحاسبة الفلاحية في الجزائر**،مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، 2023.

-موساوي عبد الله وطمبو هشام، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على قياس المردودية المالية للمؤسسة**،مذكرة لنيل شهادة ماستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد دراية أدرار، 2022.

-أمينة قناط و حسني بوشيشة، **محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة مُحَّد الصديق بن يحي جيجل .

-رحال نبيل وضو مُحَّد، **تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي الماليSCF**،مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2020.