



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبية

الموضوع:

ملاءمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

دراسة حالة التعاونية الفلاحية متعددة النشاطات CASAP الوادي

مذكرة مكملّة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة

إشراف الدكتور :

* حواس عبد الرزاق

مساعد المشرف

سالمى محمد الدينوري

إعداد الطلبة :

• بربيش حمزة

• شاوش كريمة

المقيم الأول	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	د. بن موسى بشير
المقيم الثاني	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	د. سعادة وردة
المشرف	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	د. حواس عبد الرزاق
مساعد المشرف	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أ.د. سالمى محمد الدينوري

السنة الجامعية: 2021/2020

شكر وتقدير

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الذي أصفى و أشهد أن لا إله إلا الله الأمر أمره والمملك ملكه و الحكم وحكمه وهو على كل شيء قدير وأشهد أن سيدنا وحيينا محمدا عبده ورسوله حبيب رب العالمين اللهم صلي وسلم وبارك عليه وعلى أصحابه وذريته وآل بيته أجمعين وبعد فإني أشكر الله جل وعلا وعلى ما منى به من هذا العمل وبعد فإني أتقدم بالشكر الجزيل

للأستاذ المشرف على إنجاز هذا العمل الدكتور حواس عبد الرزاق

ومساعد المشرف الدكتور سالي محمد الدينوري

لقبوله مرافقتنا في هذا المشوار وعلى التوجيهات والنصائح القيمة التي قدمها لنا طوال فترة إنجاز هذا العمل، وكما أتقدم بالشكر إلى

التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات بالوادي

على مساعدتهم القيمة لنا في اعطائنا لبعض الأرقام و الإحصاءات الفلاحية التي نحتاجها في إنجاز هذه المذكرة

كما أشكر بهذا كل من قدم لنا من نصائح وارشادات حول الموضوع من محاسبين و أساتذة وطلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات عليه والصلاة والسلام على رسول الله عليه

وسلم

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى أنسي وفرحتي وملاذي التي حثتني على العلم والعمل

نبح الحنان أُمي الغالية أطال في عمرها

وإلى من كلماته أضاءت دربي وذكره تؤنس قلبي، إلى من أطفأ سنين عمره ليضيء دنيائي

ويعبد لي طريق النجاح أبي رحمه وأسكنه فسيح جنانه

وإلى إخوتي وأخواتي وإلى زوجتي وأبنائي

بريش حمزة

إهداء

بادئ ذي بدء نحمد الله ونشكره على فضله وامتنانه علينا انه يسر وسهل لنا اكتساب العلم وأمرنا بعونه اذ أنجزنا هذا العمل.

يقول الله سبحانه وتعالى: " وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۖ....".

صدق الله العظيم

والذي اهديه الى :

- الى التي ليس لها مثيل والتي حبها في قلبي كبير، الى الشمس التي أضاءت سماء روحي، وأنارت درب حياتي، واتسع صدرها لي حين تضيق بيا الدنيا، الى التي شجعتني وجعلتني انسانة قوية، ولا تزال على مواصلة الدرب فاستحقت أن تكون الجنة تحت أقدامها والتي مهما قلت ووصفت لن أعطيها حقها . حفظها الله وأبقاها سند لي

"أمي الحبيبة"

- الى روح أبي الطاهرة، الى من كان يصنع من شقائه سعادتي، وافقدته في مواجهة الصعاب الى أن وصلت الى ما أنا فيه.

اللهم اسئلك أن تنزل على قبره الضياء والنور والسرور، وجازه باحسان احسانا، وبالسيئات مغفرة ورضوانا. اللهم خذه من الضيق للحدود الى جنات الخلود وارحمه واغفر له يارب العالمين.

"أبي الغالي اسكنه الله فسيح جنانه" |

- الى هرم العائلة وبركة الأسرة اسئلك اللهم أن تسكنها فسيح جناتك .

"زوجة أبي وريدة"

- الى من هم سر قوتي وسبب فرحتي وسندي في الحياة، الى من اقتسمت معهم الحلوة والمر.

"اخوتي الأعزاء"

- الى جميع الأهل والأقارب كل واحد باسمه.

- الى رفيقتا دربي ومسيرتي في الحاضر

"خولة ونرجس"

- الى من بدأنا معا أكثر من وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات، والى من عرفت معهن معنى

الحياة.وها نحن اليوم والحمد لله نطوي مافات من التعب الأيام اخواتي وفي نفس الوقت صديقاتي وكل شي في

حياتي "خولة، حليلة، سناء، مروة، شيماء"

- الى كل من أحبهم قلبي ولم يدونهم قلمي اهدي هذه الثمرة المتواضعة.

ملخص الدراسة:

تهدف الدراسة إلى واقع ملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة ومن هذه الدراسة تناولنا في الجانب النظري المفاهيم المتعلقة بكل من المحاسبة الزراعية والنشاط الزراعي وكذا المعيار المحاسبة الدولي 41 والاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي للأصول البيولوجية وفي الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط الجانب النظري من خلال دراسة حالة التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات بالوادي وتوصلنا إلى أن التعاونية الفلاحية تطبق المحاسبة الزراعية مما يسمح بالتعاونية بتقديم صورته وفيه عن واقعها الاقتصادي وفيما يتعلق بتسيير وتقييم أصولها البيولوجية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الزراعية، النشاط الزراعي، معيار المحاسبة الدولي 41، الأصول البيولوجية الاعتراف، القياس، الإفصاح

Abstract:

The study aims on finding the reality of the relevance of agricultural accounting in agricultural cooperatives and in order to achieve the desired goals, this particular research dealt in the theoretical framework with the both concepts related to agricultural accounting and agricultural activity, as well as International Accounting Standard 41, recognition, measurement and accounting disclosure of biological assets. In the practical side, we dropped the theoretical side through a case study of the multi-activity agricultural cooperative in El-Oued we concluded that the agricultural cooperative applies agricultural accounting, which allows the cooperative to present a picture of its economic reality and in relation to the management and evaluation of its biological assets

Keywords : Agricultural accounting, Agricultural activity, International accounting standards, Biological assets ,Recognition, Measurement ,Disclosure

فهرس الأشكال:

35	الشكل -1- الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
45	الشكل-2- يوضح مراحل حياة النخيل

فهرس الملاحق

68	الملحق رقم 01:.....
68	الملحق رقم 02:.....
69	الملحق رقم 03:.....
69	الملحق رقم 04:.....
70	الملحق رقم 05:.....
71	الملحق رقم 06:
72	الملحق رقم 07:.....
73	الملحق رقم 08:
74	الملحق رقم 09:.....
75	الملحق رقم 10:.....

فهرس المحتويات:

.....	شكر وتقدير
.....	إهداء
.....	ملخص الدراسة:
.....	فهرس الأشكال:
أ.....	مقدمة عامة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

5.....	تمهيد
6.....	المبحث الأول: دراسات سابقة.
6.....	المطلب الأول: دراسات عربية.
13.....	المطلب الثاني: دراسات أجنبية
16.....	المبحث الثاني: الإطار النظري والتطبيقي لملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية
16.....	المطلب الأول : ماهية المحاسبة الزراعية والنشاط الزراعي
16.....	تمهيد:
17.....	الفرع الأول: تعريف المحاسبة الزراعية ومميزاتها.
18.....	الفرع الثاني: النشاط الزراعي وانعكاساته
20.....	المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و متطلباته
20.....	الفرع الأول: هدف المعيار ونطاق تطبيقه:
21.....	الفرع الثاني: المتطلبات الرئيسية للمعيار

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

31.....	تمهيد:
32.....	المبحث الأول: الطريقة وأداة الدراسة
32.....	توطئة:
33.....	المطلب الأول: التعاونية الفلاحية محل الدراسة.
34.....	المطلب الثاني: النشاط والهيكمل التنظيمي للتعاونية الفلاحية محل الدراسة

38	المبحث الثاني: عرض النتائج وتحليلها ومناقشتها
38	المطلب الأول : الاعتراف و القياس.....
53	المطلب الثاني: الإفصاح عن القوائم المالية.....
60	الخلاصة:.....
64	قائمة المراجع:.....

مقدمة عامة

إن التطورات الاقتصادية والتغيرات السياسية العالمية والاقليمية التي شهدتها عقد الثمانينات في القرن الماضي انعكست بشكل كبير على مختلف الأنشطة الموجودة في المجتمع وبعد محاولة معظم دول العالم إنتهاج نظام السوق الحر وإعطاء فرصة للقطاع الخاص بممارسة دوره بشكل أكبر في التنمية الاقتصادية بدأت تظهر التحديات أمام الممارسين لمهنة المحاسبة إذ تعد المحاسبة من الأدوات المهمة التي تساعد في ضبط أعمال المنشآت بأنواعها المختلفة وتساعد القائمين عليها في اتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك المنشآت ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد ودفع عجلة التنمية.

إن معظم منظمات الأعمال العاملة في النشاط الزراعي وحدات أعمال صغيرة ومستقلة تديرها عائلات وكثيرا ما ينظر إليها على أنه من غير المطلوب منها تقديم بيانات مالية ذات غرض عام وبسبب ذلك لن يكون هناك تطبيق واسع النطاق للقواعد والمعايير المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي، ولكن قيام المنشآت الزراعية بالبحث عن رأس المال والمساعدات الخارجية وبشكل خاص من البنوك أو الوكالات الحكومية أدى إلى ازدياد أهمية البيانات المالية بوصفها مصدر للمعلومات التي تخدم رجال الأعمال والمؤسسات المالية سواء في مجال الاستثمارات أو في مجال التمويل ولكي تفي تلك البيانات باحتياجات مستخدميها في تلك المجالات لا بد أن تتسم بقدر معقول من المصدقية كما يجب أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة كي تحوز المؤشرات المشتقة منها قبول عام يمكن استخدامها لتقويم أداء المنشآت والوقوف على مراكزها المالية واجراء المقارنات بقدر كبير من الموضوعية.

من هنا بدأت تتسع الحاجة إلى معايير محاسبية دولية مقبولة على الصعيد العالمي والتي تحسن وتنسق النظم المحاسبية والاجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض بها منشأة ما قوائمها المالية كما أنها توفر معياراً موحداً بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المنشورة.

تتم المعايير المحاسبية بشكل عام بتحديد السياسات والطرق السليمة لتحديد عناصر القوائم المالية وقياسها وعرضها وإيضاحها وتأثير الظروف في العمليات والأحداث المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها

إن تعاونيات او مؤسسات النشاط الزراعي وكأي مؤسسات إنتاجية متكاملة أخرى نظم عملها من خلال تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وصمم لها نظام محاسبي ونظام تكلفة لحصر نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة في نهاية الفترة المحاسبية، وعليه فقد اهتمت المنظمات المهنية كمجلس معايير المحاسبة الدولية [International Accounting Standard Board(IASB)] ومجلس معايير المحاسبة المالية [Financial Accounting Standard Board(FASB)] في وضع معيار دولي ينظم ويحدد المعالجات المحاسبية للنشاط

الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بالنشاط، إذ تم صياغة أو وضع المعايير الدولي رقم (41) الذي طبق على محاسبة الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد أو المنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة المشروطة بأحداث معينة .

وتعتبر الجزائر من البلدان الزراعية المتمثلة في زراعة النباتات الحقلية وتربية الحيوانات والمواشي والدواجن وغيرها وظهور بعض التعاونيات والشركات الكبرى في هذا المجال فضلاً عن سياسة الاستثمار الرامية إلى زيادة الاستثمار الأجنبي في هذا المجال. ونسبة لأن النشاط الزراعي يعتبر نشاطاً متشعباً ويرتبط بالطبيعة وبموامل لا ارادية فهناك حاجة للمقارنة بين الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي والمعيار الدولي رقم 41 ومعرفة جوانب التشابه والاختلاف بينهما و مدى إمكانية الاعتماد على هذا المعيار.

ومما سبق يقودنا إلى طرح الإشكالية التالية:

- ما هو واقع ملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية (الزراعية)، وما مدى إمكانية الاعتماد على معيار المحاسبة الدولي 41، ومن خلال إشكالية الدراسة يمكن طرح الأسئلة الفرعية :
- ❖ ما مدى التزام التعاونيات الفلاحية كمؤسسات زراعية بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي .
- ❖ إلى أي مدى يلبي نظام المحاسبة المالي احتياجات ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية .
- ❖ ما مدى التزام التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات بتطبيق المحاسبة في النشاط الزراعي (المحاسبة الزراعية)

(2) -فرضية الدراسة:

لنتمكن من الإجابة على الأسئلة الفرعية وإشكالية الدراسة إرتأينا صياغة الفرضيات التالية:

- تلتزم التعاونيات الفلاحية كمؤسسات زراعية لمتطلبات القياس والإفصاح
- ام يلبي نظام المحاسبة المالي احتياجات ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية في ظل تعدد المشكلات والعراقيل المرتبطة بالممارسات.
- تطبيق التعاونيات الفلاحية (الزراعية) لمعيار المحاسبة الدولي رقم 41

(3) -دوافع ومبررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع
- من اجل فتح مجال للمهتمين بممارسة محاسبة الزراعية
- موضوع يخدم مجال التخصص

(4) أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من خلال خصوصية ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية وذلك بالتطرق الى واقع ممارسة المحاسبة الزراعية وتقييم مدى الالتزام بقواعد النظام المحاسبي واستيضاح حقيقة المشاكل والصعوبات التي يواجهها القطاع الزراعي فيما يتعلق بالممارسة المحاسبية

(5) أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى ما يلي :

تقييم مدى التزام التعاونيات الفلاحية كمؤسسات زراعية لقواعد ونصوص المحاسبة الزراعية كقطاع مالي بما يتعلق بالاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي
تحديد مشاكل وقيود ممارسة المحاسبة الزراعية في النشاط الزراعي
الاطلاع على خصوصية ممارسة المحاسبة الزراعية
تحديد نقائص النظام المحاسبي المالي في تلبية احتياجات المحاسبة الزراعية

(6)-حدود الدراسة : للإجابة على إشكالية مطروحة ومن أجل الوصول الى النتائج المرجوة فإن الدراسة قد ارتبطت بحدود مكانية وزمانية

الحدود المكانية: دراسة حالة التعاونيات الفلاحية متعددة النشاطات بالوادي

الحدود الزمنية : السداسي الثاني 2021/2020

(7)-هيكلية الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها تمت تقسيم الدراسة الى مقدمة وفصلين حيث تم عرض إشكالية البحث والاسئلة الفرعية والفرضيات والمقدمة بالنسبة للفصل الأول قدم فيه الجانب النظري إلى مبحثين ولكل مبحث مطلبين، وفي الفصل الثاني تم عرض الجانب التطبيقي كدراسة تطبيقية

(8)-صعوبة الدراسة:

- نقص الدراسات التي تناولت الموضوع
 - نقص المؤسسات والتعاونية الفلاحية التي تتمسك بالمحاسبة المنتظمة
 - صعوبة استيفاء المعلومات نظرا للظرف الخاص الذي يعانيه البلد والعالم كله نظرا لجائحة كورونا
 - المدة الزمنية القصيرة مع حجم الموضوع
- لمختلف العمليات المتعلقة بالأصول البيولوجية وبالرغم من نقص في تحديد المعالجة المحاسبية لهذه الأصول حسب

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد

يعد النشاط الزراعي من الأنشطة التي تحظى باهتمام كبير من جانب الكثير من الدول على مستوى العالم وذلك يرجع لأهمية هذا النشاط وما يوفره من أغذية ومواد أولية لكثير من الصناعات، وهناك العديد من الشركات التي تمارس نشاطها في مجال الزراعة والتي تعتمد على مجموعة من الأصول تسمى الأصول البيولوجية، وهي تحتاج الى معالجة محاسبية سليمة.

للقطاع الزراعي خصوصية نجمت عنها عدد من المشاكل التي لا بد من الوقوف لمعالجتها محاسبيا من أجل الوصول الى بيانات مالية تعكس حقيقة أداء المؤسسات الزراعية التي تمارس هذا النشاط الحيوي . لازالت المحاسبة عن النشاط الزراعي تواجه العديد من التحديات في مجال الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي نظرا لطبيعة هذا النشاط الذي يتأثر بالعديد من العوامل الطبيعية والظروف المناخية، وأيضا لازالت الأصول البيولوجية كأحد أهم الأنشطة الزراعية التي تواجه تحديات في أسس وأساليب القياس المحاسبي المناسبة لدعم الافصاح المحاسبي عنها بشفافية و مقبولة .

وستعرض في هذا الفصل الأساس النظري المرتبط بهذا الموضوع و ذلك من خلال التطرق الى التعرف على المحاسبة الزراعية والنشاط الزراعي من خلال التعريف و ذكر المميزات، ومعرفة أيضا المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، هدفه ومتطلباته الرئيسية .

المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية .

المبحث الثاني: الاطار النظري والتطبيقي لملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية .

المبحث الأول: دراسات سابقة.

المطلب الأول: دراسات عربية.

أولاً: دراسة منى كامل حمد 2013 أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي والقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 (دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41):

تمثلت إشكالية الدراسة في أن المشكلة التي يتناولها هذا البحث تكمن في أن القاعدة المحاسبية العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي والتي أقرها مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في جمهورية العراق في عام 1998 قد تم بناؤها على خلفية البيئة الاقتصادية العراقية و في ظل نظام اقتصادي مخطط مركزي و التي سبقت صدور المعيار المحاسبي الدولي للزراعة لم تخضع الى اية تعديلات بالرغم من التغيرات الواسعة التي حدثت في البيئة الاقتصادية العراقية و الدولية والتوجه العالمي الى تبني المعايير المحاسبية الدولية . حيث هدفت الدراسة الى التعرف على أهمية المعايير المحاسبية الدولية و آليات التوافق معها، وكذا التعرف على متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) وايضا اجراء دراسة تحليلية مقارنة للقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، تتبع أهمية الدراسة بشكل القطاع الزراعي قوة دافعة في النمو الاقتصادي من حيث تقديمه مساهمات مهمة في التحول الهيكلي المنشود للاقتصاد العراقي وتجهيزه للفائض الاقتصادي لنمو القطاعات الاقتصادية و قدرته على تلبية الاحتياجات الغذائية للسكان وسد الفجوة الغذائية المتسعة وتوفير المواد الخام للصناعات المحلية، وان امكانية تطويره وزيادة نسبة مساهمته في الناتج المحلي الاجمالي تتحقق عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد الانتاجية المتاحة أن خصوصية العمل للقطاع الزراعي افرزت عدد من المشاكل التي لا بد من الوقوف أمامها و التحري عن المعالجات السليمة التي يجب اتخاذها للوصول الى بيانات مالية تعكس حقيقة اداء المنشأة التي تمارس هذا النشاط الحيوي، اعتمد الباحث في دراسته على اجراء دراسة تحليلية مقارنة للقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 .

توصلت الدراسة الى معايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في انحاء العالم لانها تمثل نتاج كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة هي لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية وتحوز تلك المعايير على قبول معظم المنظمات المهنية في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، وايضا تأثر المعايير والقواعد المحاسبية بالنظام السياسي والميزان الفكري بين القطاع العام والخاص ففي البلدان التي يخضع الاقتصاد فيها لسيطرة الدولة المركزية ترى ان التأثير الحكومي على عملية ارسال المعايير يميل الى أن يكون أقوى بكثير مما هو عليه الحال في البلدان الأخرى، اذ يدخل ضمن متطلبات الابلاغ التي

تهدف الى ابراز جوانب التطور الاجتماعي والاقتصادي الشامل الى جانب أوجه الابلاغ ذات الطابع المالي للصرف

وكذا تعد الآلية الجديدة التي يتبعها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية في وضع القواعد على أساس الحاجة بناءا على ظهور مشكلات محاسبية معينة وليس على وفق التغيرات والتطورات الدولية أحد الاسباب الرئيسية في ظهور الفجوة بين المعايير الصادرة عن هذا المجلس ومعايير المحاسبة الدولية، و ايضا تصدر القواعد المحاسبية العراقية دون أن تلحق بها تفسيرات كافية وحالات من التطبيق العملي لبعض المعالجات الواردة فيها، وقد استحدثت المعايير الدولية معالجات محاسبية حاسمة للأصول البيولوجية من خلال تبنيها نموذج القيمة العادلة في القياس وبذلك أُنمت المرونة التي تعمل بها القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي سمحت بالقياس بالكلفة أو السوق أيهما أقل .

وكذا توضيح أن تأثير التغيرات التي تحدث نتيجة للتحويل البيولوجي يتم بيانها بأفضل شكل بالرجوع الى التغير بالقيمة العادلة في الأصول البيولوجية (خصوصا في ظل توفر السوق النشط) اذ أن التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الاقتصادية للمشروع .

ثانيا :دراسة صفوت مصطفى محمد ابراهيم 2007 (مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي

ومقترحات معالجتها في اطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة) :

تدور مشكلة الدراسة في مدى توافق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة لمعالجة مشكلات القياس المحاسبي عند التطبيق، هدفت الدراسة الى حصر وتحديد مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي، محاولة التوصل الى القياس المحاسبي السليم لكل من الانتاج الحيواني والزراعي، في اطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة بصفة خاصة معيار المحاسبة الدولي رقم 41 (الزراعة).

تكمن أهمية الدراسة في مساهمة النشاط الزراعي للاقتصاد القومي باعتباره أحد أهم الأنشطة الانتاجية في أي دولة، زيادة الاستثمار في النشاط الزراعي في وقتنا الحالي من قبل المستثمرين في الزراعة، و لندرة الأبحاث التي تناولت مشكلات القياس المحاسبي في هذا النشاط، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام استمارة الاستبانة .

توصلت الدراسة الى نتائج منها :

- يتميز النشاط الزراعي بطبيعة خاصة ولقد أثرت هذه الطبيعة على تعدد و اختلاف و تنوع المشكلات المحاسبية التي يواجهها هذا النشاط .
- يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 من أهم المعايير المحاسبية التي تبنت تطبيق مقياس القيمة العادلة عند اجراء القياس المحاسبي في النشاط الزراعي .

- أن قياس الأصول البيولوجية الحيوانية أو النباتية في تاريخ كل ميزانية بقيمتها العادلة يؤدي الى أن الأصول تعبر عن قيمتها الحقيقية في كل ميزانية .

- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 يساعد المستثمرين الحاليين و المرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة .

- أوصت الدراسة بضرورة تشجيع المنشآت الزراعية المصرية على نشر المعلومات المالية عن نشاطها الزراعي بالصورة التي تعكس حقيقة مركزها المالي و حقيقة نتيجة أعمالها .

- ضرورة تشجيع المنشآت الزراعية المصرية بتطبيق النظم المحاسبية بصورة عامة وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 بصفة خاصة مع تطبيق مقاييس القيمة العادلة الواردة بهذا المعيار .

ثالثا:دراسة زينب علي أبو عبده 2010 (مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية) :

تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية :

*هل معيار المحاسبة المصري رقم 35 يعد ملائما لعمليات القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية بالشركات الزراعية المصرية؟

*هل نموذج القيمة العادلة المعمول به في معيار المحاسبة المصري رقم 35 يتعارض مع القوانين واللوائح المصرية وبعض السياسات المحاسبية؟

* ماهي مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي؟

هدفت هذه الدراسة الى تلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية تأكيداً للدور الاقتصادي الذي تضطلع به تلك المعلومات في مجال التخصيص الكفاء والفعال لموارد المجتمع في أحد أهم قطاعات النشاط الاقتصادي، وهو القطاع الزراعي.

تنبع أهمية الدراسة من أن الزراعة لها تأثير مباشر على تحقيق التنمية الاقتصادية المتوازنة حيث تعتبر الصادرات الزراعية من بين أهم الركائز التي يقوم عليها الميزان التجاري في مصر فان استقراء الفكر المحاسبي المعاصر في مجال القياس والافصاح المحاسبي يشير الى الاهتمام المتزايد من قبل المنظمات المهنية والمحلية والدولية بمحاولة تطوير كل من القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية في الأنشطة الزراعية باعتبارها من الأنشطة المتخصصة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام استمارة الاستبانة، وتوصلت الدراسة الى نتائج منها :

- يتميز النشاط الزراعي بمجموعة من الخصائص أثرت على تعدد واختلاف وتنوع المشكلات المحاسبية التي يواجهها هذا النشاط .

- لا يفرق المعيار المحاسبي المصري رقم 35 بين المراحل المختلفة لدورة حياة الأصول البيولوجية .
- تساعد المعلومات المحاسبية المعدة طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم 35 كلا من المستثمرين الحاليين و المرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة في هذا النشاط .

أوصت الدراسة بتطبيق النظم المحاسبية بصفة عامة وتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم 35 بصفة خاصة على المنشآت الزراعية وضرورة تطبيق مقاييس القيمة العادلة الواردة بالمعيار على المنشآت الزراعية، وتوفير المعلومات المالية المعدة على أسس ومقاييس القيمة العادلة وذلك لمساعدة المستثمرين الحاليين و المرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة .

رابعاً : دراسة التميمي وحسن (2012) :

أجريت الدراسة بعنوان (المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11).

تمثلت مشكلة البحث في عدد من الأسئلة :

*هل هنالك اختلاف في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي المعتمدة في المعيار الدولي رقم 41 عنها في القاعدة العراقية رقم 11؟ وما هي هذه الاختلافات ؟ وكيف يمكن إيجاد التوافق بين المعيار والقاعدة ؟

هدفت الدراسة الى تقويم القاعدة العراقية رقم 11 من خلال اجراء مقارنة ما بين المعيار الدولي رقم 41 وهذه القاعدة لايجاد أوجه التشابه في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي وتحديد مواطن الاختلاف، وأيضا الاجابة عن هل من الممكن الاعتماد على المعيار الدولي رقم 41 كأساس للتطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي في العراق؟

وقامت الدراسة على فرضية مفادها أن هناك اختلاف بين القاعدة والمعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي ويتم تحديد الاختلاف من خلال ملاحظة التطبيقات المشار اليها في المعيار الدولي رقم 41 والتطبيقات المشار اليها في القاعدة العراقية رقم 11 .

ومن نتائج الدراسة بالنسبة لعملية القياس للموجودات البيولوجية (الحيوانات والمحاصيل الزراعية) أن المعيار الدولي يعتمد على القيمة العادلة في مسألة قياس وتقييم الموجودات البيولوجية الا أن القاعدة العراقية تعتمد في تقييم القطيع الانتاجي على الكلفة التاريخية (سعر الشراء مضافا اليها النفقات المترتبة على عملية الشراء) اما اذا كان القطيع تجاريا فعلى أساس الكلفة أو السوق أيهما أقل .

ولاحظت الدراسة أن المعيار الدولي هو الأفضل في مسألة تقييم الموجودات البيولوجية لأنه يعتمد على القيمة الأقرب للواقع وبالتالي يضيف على معلوماته المحاسبية خاصية الملائمة وبلغني كل الفجوات الحاصلة بين

التسجيل في الدفاتر المحاسبية و الواقع الاقتصادي في الأسواق وعليه فان التقييم على أساس القيمة العادلة يحاكي الواقع فتكون الموجودات البيولوجية بقيمتها الواقعية، أما ما يخص عملية الاعتراف فليس هناك أي اختلاف في مسألة الاعتراف بالموجودات

البيولوجية بين المعيار الدولي والقاعدة العراقية اذ يتفقان معا على أن الاعتراف الموجود البيولوجي يجب أن يكون بعد حصول الشركة عليه و تتوقع أن تستفيد منه في المستقبل.

الا أن القاعدة العراقية لم تشر بشكل صريح عن المكاسب والخسائر المتحققة عن الاعتراف الأولي بالمحصول الزراعي بالقيمة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع والاشارة اليها في قائمة الدخل كما أشار اليها المعيار الدولي، أما مسألة الافصاح عن الموجودات البيولوجية فنلاحظ أن المعيار الدولي والقاعدة العراقية قد ركزا على أن يكون الافصاح بشكل واضح لكل من تقييم الموجودات البيولوجية والسياسات المتبعة في مسألة تقييم الموجود الا أن المعيار الدولي قد أشار بشكل أكثر تركيزا الى عملية الافصاح عن البيانات والموجودات البيولوجية حتى تساعد هذه البيانات على تحديد التوقيتات للتدفقات النقدية المستقبلية .

أما توصيات الدراسة تمثلت في لابد من الاعتماد على المعايير الدولية في التطبيقات المحاسبية كونها تمثل الدستور للعمل المحاسبي والمعتمد من قبل دول العالم وحتى لا يكون هناك اختلاف بين التطبيقات المحاسبية المطبقة في العراق عنها في العالم، من الممكن تعديل القاعدة العراقية رقم 11 لبعض الجوانب المهمة والتي تتعامل مع التغيرات الحاصلة في الوضع الاقتصادي والتي أصبحت تتمثل بمشكلات تواجه المحاسب في الواقع العملي.

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

تكمن أهمية الدراسة في اظهار الجانب المحاسبي للقطاع الفلاحي وبوجه الخصوص محاسبة الأصول البيولوجية والعمل على وضع مخطط أو نظام لهذه المحاسبة، حيث قمنا بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجزائري كون أن محاسبة هذا القطاع يتم معالجتها به، بالإضافة الى تطرقنا الى معيار المحاسبة الدولي معيار رقم 41 الذي يطبق بصورة غير مباشرة رغم وجود نقص في تطبيق بعض من بنوده، وقد اعتمدت في هاته الدراسة المنهج الوصفي بوصف الأصول البيولوجية والنشاط الفلاحي وتطرق أيضا الى عمليات التسجيل المحاسبي لمعالجتهما، بحيث نستنتج من هذي الدراسة أن للقطاع الزراعي محاسبة مبسطة وليست معقدة، حيث أن التعقيد يكمن في أنشطتها المتعددة التي في بعض الحالات يصعب تشخيصها ومعرفة التسجيل او الحساب المحاسبي المناسب لها، حيث يجب التركيز جهد فكري وبحثي للوصول الى الحل الصحيح والمناسب من غير آثار سلبية قد تعود عليها في المستقبل

كما استنتجنا أنه ليس هناك اختلاف كبير بين ما يتم التعامل به في الجانب المحاسبي لها مع ما هو مذكور في معيار المحاسبي الدولي رقم 41، إلا في نقاط بسيطة كالقيمة العادلة والتي هي في الأساس غير موجودة في التعاملات المحاسبية وتسجيلاتها في المؤسسات رغم ذكرها في النظام المحاسبي المالي .

كما يمكننا استخلاص نتائج أخرى تتمثل في:

- أغلب المنتجات الفلاحية النباتية والحيوانية تعتبر من الثبittات حيث يتم اهتلاكها واستخراج بضائع أو منتجات منها تستعمل كمواد أولية أو منتجات نصف مصنعة يتم الاحتفاظ بها أحيانا في المخزن الى حين احتياجها او يتم استعمالها فور تشكيلها (أو اكتمال نموها) أو تكون عبارة عن تثبيت آخر .

- وجود بعض الاختلافات ما بين ما هو مطبق في محاسبة القطاع الفلاحي وما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، حيث لدينا بعض الأنشطة تتم في الفلاحة وهي تعتبر تحول حيوي من أصل بيولوجي الى منتج، لكن المعيار يعتبرها تصنيع اقتصادي عادي وليس بيولوجي، كعملية تصنيع المحصولات الفلاحية مثل تحول الفواكه الى عصائر .

سادساً: دراسة حجاج زينب 2019 "إشكالية الاعتراف والقياس الخاصة بالأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز كيفية الاعتراف وتقييم الأصول البيولوجية وبالتحديد الأصول الحيوانية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري مقارنة بما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) حيث يتم توضيح أهم المفاهيم المتعلقة بالأصول الحيوانية من حيث الاعتراف والتقييم لمختلف الأنشطة الحيوانية التي تتفرع إلى عدة أنواع فمن الحيوانات ما هو موجه للعمل أو لإعادة الإنتاج (التكاثر) أو للاستفادة من منتجاتها وتعتبر هذه الأنواع في المحاسبة أصولاً غير جارية، في حين من الحيوانات ما يتم شراؤه بهدف إعادة بيعه ويعتبر هذا النوع أصولاً جارية. إلا أن أهم إشكالية في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي هو القياس الذي يعتمد القيمة العادلة في الكثير من الأحيان. ومن جهة أخرى عدم وجود دليل للحسابات الخاصة بهذا القطاع يوجد التسجيلات المحاسبية من اجل تسهيل المقارنة واستعمال المعلومة في اتخاذ القرارات.

من خلال ما سبق يتبين لنا أنه مسك واعتماد نظام معلومات محاسبي فلاحي يحدد طرق التقييم والتسجيل من أجل التحكم أكثر في التكاليف التي هي أساس التسجيل المحاسبي يعتبر ضرورة ملحة حيث يجب على كل مستثمر زراعية الاستعانة به حتى تكون هناك مصداقية في القوائم المالية الخاصة بهاء كما يعتبر وجود نظام معلومات محاسبي متكامل يتوافق والنظام المحاسبي المالي آلية لفهم وتتبع مختلف الإجراءات والعمليات والسياسات المحاسبية المتعلقة بالمستثمر كما يسمح بمعرفة الوضعية المالية للمستثمر خلال أي فترة زمنية.

إن تطبيق مثل هذا النظام في المستثمرات الزراعية مهم جدا فبالإضافة إلى المخرجات التي ينتجها والمتمثلة في القوائم

المالية ومدى أهميتها فهو يمنع التبذير والاستغلال الشخصي لمنتجات المزرعة وذلك عن طريق تسجيل وتقييد كل المشتريات والاستهلاكات والمنتجات في الدفاتر المحاسبية.

- إن تطبيق نظام معلومات محاسبي هو من الضروريات في المستثمرات الزراعية من أجل توفير الشفافية إلا أنه هناك عدة مشاكل تواجه تطبيق هذا النظام والمتمثلة فيما يلي:

- تقييم الأصول الحيوانية: بما أنها تمر بعدة مراحل منذ ولادتها نموها ثم بيعها أو موتها فإنه من الصعب تتبع تكلفة كل رأس حيوان على حدة نظرا للتداخل التكاليف.

- المنتجات الثانوية: والمتمثلة في التبن والأصواف والسماد العضوي حيث يصعب جدا تحيد تكاليفها خاصة في ظل عدم وجود نظام محاسبة تحليلية.

- موت الحيوانات: وهو حدث طبيعي لكنه يعرض المزرعة لخسائر كبيرة خاصة عند انتشار وباء مثلاً وبما أن الحيوان هو أصل قابل للنمو ثم يبدأ في التناقص مع كبر سنه ما يؤدي إلى تناقص مردوديته هذا ما يؤدي بالمزرعة إلى الاعتماد على طرق اهتلاك تتناسب مع هذه الحالة وإشراك البيطري والتقنيين من أجل تحديد عمر الحيوان الإنتاجي. بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي هو نظام مرن من شأنه التكيف مع عدة قطاعات بخصائصها إلا أن القطاع الفلاحي هو قطاع حساس نظرا لخصائصه وطبيعة التقييم حيث أن المراد ليس مدونة حسابات خاصة بالقطاع الفلاحي فقط وإنما عن ضرورة وجود نظام محاسبي يحتوي على أسس ومعايير تضبط وتحدد كيفية التقييم والاعتراف بالأصول البيولوجية ومتابعتها محاسبيا.

سابعاً: دراسة سميرة فرج محمد عليوة 2010 (تطوير القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول الحيوية في اطار المعايير المحاسبية .

تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية :

هل تتحكم المنشأة في الأصل الحيوي كنتيجة لحدث ماضي؟

هل يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل الحيوي بشكل يعتمد عليه؟

هدفت الدراسة الى شرح المعالجة المحاسبية وعرض القوائم المالية والافصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعي، معرفة الأصل أو المنتج الزراعي.

تتبع أهمية الدراسة من اهتمام المنظمات العلمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة في جميع دول العالم بإصدار معايير وارشادات خاصة بكيفية المحاسبة عن الأنشطة الزراعية وكانت نتيجة هذا الاهتمام أن اصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام استمارة الاستبانة .

توصلت الدراسة الى نتائج منها أن التطور في المعايير المحاسبية الدولية استنادا للقياس والافصاح المحاسبي عن الأصول الحيوية في إطار المعايير المحاسبية نتج عنها معالجات محاسبية حاسمة للأصول الحيوية من خلال تبنيها نموذج القيمة العادلة في القياس عند الاعتراف الأول في تاريخ كل ميزانية بقيمته العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة.

أوصت الدراسة بضرورة أن تفصح المنشأة عن الأرباح والخسائر الكلية خلال الفترة الجارية الناتجة عن الاعتراف الأول بالأصول الحيوية والمنتج الزراعي عن التغير في القيمة العادلة ناقصا منه تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول الحيوية، / على المنشأة أن تقدم وصفا لكل مجموعة من الأصول الحيوية وعلى أن يأخذ هذا الوصف الشكل الكتابي أو الرقمي.

المطلب الثاني: دراسات أجنبية

أولا: دراسة 2013 ((Rozentale& Ore))

عنوان الدراسة: **Evaluation of Biological Assets: Problems and Solution**

تقييم الاصول البيولوجية...مشاكل وحلول

هدفت الدراسة الى تحليل طرق المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالاستناد الى 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 الاحصائية في القطاع الزراعي.

وقد بينت الدراسة الآتي:

- السماح باستخدام اكثر من طريقة في تقييم الأصول البيولوجية المتشابهة يؤدي الى كشوفات مالية ليس لها القابلية على المقارنة .

- التحول من مدخل التكلفة التاريخية الى مدخل القيمة العادلة، يمكن أن يقيم على انه ايجابي بالرغم من الانتقادات الموجه له .

- كما اشارت الدراسة الى أن جميع بدائل طرق القياس المتاحة ينبغي أن تطبق بحذر .

- اقترحت الدراسة طريقة التدفقات النقدية المخصومة كبديل مناسب لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية، فهو يمثل نموذج لنظام ديناميكي، لم يستخدم لحد الآن في قياس الأصول البيولوجية .

ثانيا :دراسة :بدون سنة (Cruijsen)

عنوان الدراسة : Biological Assets: Fair Value Vs Historical Cost

الأصول البيولوجية ... القيمة العادلة ازاء التكلفة التاريخية

هدفت الدراسة الى ايضاح المزايا والعيوب لكل من مدخل التكلفة التاريخية ومدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية وبيان اهم الفروقات المؤثرة في الميزانية العمومية، وتوصلت الى اجابات لتساؤلات الآتية :

- 1- هل سيؤثر انتاج المعيار المحاسبي الدولي 41 في تقييم الأصول البيولوجية؟
- 2- هل تمثل القيمة العادلة الحل الأمثل لتقييم الأصول البيولوجية أم أن هناك حل أفضل ؟
- 3- أي طريقة لتقييم الأصول البيولوجية توفر معلومات افضل للمستثمرين في الشركات الزراعية، القيمة العادلة أم التكلفة التاريخية ؟

توصلت الدراسة الى مايلي : عند تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة فأن 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 للتعرف على المنافع الاقتصادية المستقبلية الموحدة، والتعرف على اداءها وموقفها المالي لفترة معينة عندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية .

الثالث: Obrzezgiewicz

Valuation of plat Biological Assets Lnluding Risk of Agricultural Activity

تقييم الأصول البيولوجية النباتية بما في ذلك مخاطر النشاط الزراعي

يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في تطوير طريقة تقييم الأصول البيولوجية خاصة بمرحلة النمو الذي يعكس عملية التحول البيولوجي و كذلك دراسة تأثير مخاطر النشاط الزراعي على عملية التقييم . وقد بينت الدراسة الآتي :

- تمثل الأصول البيولوجية عناصر الانتاج الأساسية في الشركات الزراعية .
- ان اختيار وتطبيق طرق تقييمها مهم لأن النتائج ستؤثر في القرارات الاقتصادية لمستخدمي الكشوفات المالية، والمؤشرات المالية للشركة والمقارنة داخل القطاع، قيمة الشركة ومقدار الضريبة عن الأنشطة الاقتصادية والبيانات

الاحصائية في قطاع الزراعة والسماح باستخدام أكثر من طريقة في تقييم الأصول البيولوجية المتشابهة يؤدي الى كشوفات مالية ليس لها القابلية على المقارنة.

واقترحت الدراسة طريقة التدفقات النقدية المخصومة كبديل مناسب لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية، فهو يمثل افودجا للنظام الديناميكي، ولم يستخدم لحد الآن في قياس الأصول البيولوجية، وكذلك أوصت الدراسة بضرورة تحديد متطلبات واضحة لقياس الأصول البيولوجية في ظل عدم وجود سوق نشطة .

رابعا : دراسة Riley 2002:

تناولت الدراسة كيفية الاستفادة من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 في تحقيق موضوعية القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية، حيث أكدت الدراسة على أن المعيار الدولي قد أجرى تحولا رئيسيا في عملية القياس المحاسبي بإدخال نموذج القيمة العادلة في المحاسبة الزراعية كبديل عن نموذج التكلفة التقليدي المطبق على نحو واسع في الأنشطة الصناعية الرئيسية، وقد خلصت الدراسة الى أن المعيار الدولي قد عالج أهم القضايا المرتبطة بالنشاط الزراعي من خلال الإجابة على عدة تساؤلات وهي: متى يجب الافصاح عن الأصل البيولوجي في الميزانية؟ ماهي القيمة التي يجب أن يعترف بها الأصل البيولوجي عن القياس؟ كيف يعالج الاختلاف في القيمة المسجلة الأصل البيولوجي بالقوائم المالية لفترتين ماليتين متتاليتين؟

مقارنة الدراسة السابقة بالدراسة الحالية:

سننتظر في هذا المطلب الى مقارنة الدراسة الحالية بالدراسة السابقة ومحاولة استخراج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف.

أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة:

جاءت الدراسة متممة لما سبق من الدراسات بحث تطرقت الدراسات الى مدى توافق المعيار المحاسبي في النشاط الزراعي واهتمته في بيئات وقاعات مختلفة وكذا التطرق الى تقييم الممارسات الحسابية الزراعية (المعيار المحاسبي الدولي 41) وأجريت الدراسات و البحوث عديدة تناولت متغيرات هذه الدراسة و ابعادها المختلفة و تفاوتت في أهدافها و متغيراتها ونجد في هذه الدراسة اتفقت مع الدراسات الأجنبية والوطنية والعربية، معظمها تطرق الى المعيار المحاسبي الولي 41 والاصل البيولوجي ومدى توافق بين الممارسات المحاسبية والمعيار الدولي 41 وامن اهم هذه الدراسات العربية دراسة منى كامل حمد و دراسة زينب علي أبو عبدة وكذلك نجد اهم الدراسات الوطنية منها دراسة اشواق بن قدور ودراسة حنان لونيس ومن هاته الدراسة يكون تقييم الممارسات المحاسبية و ما مدى ملائمة المحاسبية الزراعية

في التعاونيات الزراعية وكذا معرفة خصوصية القطاع الزراعي لأنه لم يسبق لنا التطرق الى هذا الموضوع كهذا الشكل، وعليه فإن الممارسات المحاسبية في القطاع الزراعي تعطينا إضافة وصورة جديدة وأكثر مصداقية و وضوحا عن واقع الممارسات المحاسبية في القطاع الزراعي ومدى ملائمته في المؤسسات الزراعية .

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة:

(1) من حيث المكان والزمان:

تمت الدراسة الحالية في الوادي سنة 2021 واختلفت مع الدراسات السابقة من ناحية الزمان، بينما اغلب الدراسات تمت في بيئات عربية و اجنبية وازمنة مختلفة

(2) من حيث حدود الدراسة:

تناولت الدراسة الحالية دراسة الحالة في احدى التعاونيات الفلاحية وبعض المكاتب المحاسبية على خلاف الدراسات السابقة التي تناولت دراسة ميدانية

(3) من حيث الإشكالية:

هدفت الدراسة الحالية الى ملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية في الجزائر من خلال ملاحظة النقائص في تطبيق المعيار الدولي 41 أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة:

- ما مدى توافق الممارسات المحاسبية مع المعيار الدولي 41.
- الأصول البيولوجية ... القيمة العادلة حلول ومشاكل.
- تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول الحيوية في إطار أصول محاسبية.
- محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41

المبحث الثاني: الإطار النظري والتطبيقي لملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

المطلب الأول : ماهية المحاسبة الزراعية والنشاط الزراعي

تمهيد:

يعتقد الكثيرون أن المحاسبة تعد من المجالات الفنية المتخصصة الي يقتصر فهمها على المحاسبين، ولكن في واقع الأمر نجد أن كل فرد يمارس المحاسبة يوميا بطريقة أو بأخرى، فالمحاسبة هي مجال المعرفة الذي يختص بقياس نشاط الوحدات الاقتصادية وتفسير وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة به وعليه يمكن تطبيق هذه القواعد في أي نشاط سواء كان بنكا أو مصنع أو متجر أو مزرعة، ففي كل الأحوال فأنت تتعامل مع مفاهيم ومعلومات محاسبية.

وسنعرض في هذا الفصل الأساسي النظري المرتبط بهذا الموضوع وذلك من خلال التطرق لملائمة المحاسبة الزراعية تعريفها ومميزاتها وكذا التطرق الى النشاط الزراعي وتعريفه وذكر خصائصه وانعكاساته .

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الزراعية ومميزاتها

أ - تعريفها :

هي تطبيق لقواعد المحاسبة البحثية وطرقها على العمليات الزراعية، فهي نوع من المحاسبة التطبيقية ومن الضروري قبل القيام بالمحاسبة الزراعية معرفة قواعد المحاسبة البحثية والعمليات الزراعية وكذلك معرفة مختلف المصطلحات الفنية المستعملة في الزراعة حيث أن النشاط يشمل عدة عمليات يحتاج كل منها إلى تنظيم حسابي خاص أهمها المنتجات النباتية والحيوانية¹.

ويمكن تعريف المحاسبة الزراعية أنها نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتطبيق المبادئ و المفاهيم والإجراءات المحاسبية بغرض احتساب النشاط الزراعي والذي يقصد به إدارة الشركة للتمويل البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) التي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعيا أو كميًا².

ب - مميزاتها³:

الزراعة في الواقع هي صناعة من نوع خاص، فالمزرعة تنتج حبوبا أو ينتج المصنع الصلب والأحذية والأقمشة، الا أن أهم عنصر في ثمن تكلفة معظم المنتجات الزراعية هو العمل، ومن هذا يتضح لنا أن المحاسبة الزراعية أكثر تعقيدا من المحاسبة الصناعية و الحقيقة أن المحاسبة من الوجهة النظرية هي محاسبة صناعية الا أنها أكثر احتياجا الى الدقة و العناية بسبب أهمية عنصري العمل و المصروفات و عدم أهمية المواد الأولية التي هي أسهل تحديدا في ثمن التكلفة، وتظهر لنا هذه الصعوبة بشكل واضح من الخصائص الآتية التي تميز الزراعة عن الصناعة والتجارة :

- عدد المنتجات في المزرعة أكثر منها في المشروع الصناعي على العموم.
- تعطي بعض الأصول عدة منتجات مثل البقر والجاموس (عجول، ألبان، لحوم سماد) القمح (حبوب، تبن، وقش) الماشية (صوف والألبان ولحوم وإنتاج عن طريق التناسل).

¹ سالمى محمد الدينوري ، المحاسبة الزراعية الخاصة و النوعية في النشاط الزراعي ، المبادئ و الفروض ، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، المجلد 2، العدد 8 ، ص 196 .

² وليد عمر البشير ابراهيم ، مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان و المعيار الدولي رقم 41 ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزيرة ، نوفمبر 2016

³ سالمى محمد الدينوري ، نفس المرجع السابق ، ص

- تستهلك بعض المنتجات الزراعية داخل المزرعة كالغلال واللحوم والخضروات وغيرها، فيجب مراقبة هذا الاستهلاك لتسوية مختلف الحسابات.

- يصعب تحديد كمية وقيمة المنتجات المستهلكة بهذه الكمية وبدقة .

- تدفع أحيانا مكافأة العمال عينا دون دفع النقود فمثلا تعطي لهم محاصيل زراعية أو تعطي لهم أراضي لزراعتها نظير أجرهم أو يقدم لهم الغذاء من المنزل ومن الصعب توزيعها بنسبة ما وبدقة (العزق، الحرث، السماد، البزل) غذاء الماشية بينها وبين انتاجها.

الفرع الثاني: النشاط الزراعي وانعكاساته

*تعريف النشاط الزراعي :

عرف 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 المؤسسة¹.

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (2006) النشاط الزراعي على أنه :ادارة المشروع للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية المعدة للبيع الى محصول زراعي أو الى أصول بيولوجية اضافية، ويشمل التحويل البيولوجي عمليات النمو والانحلال والانتاج والتكاثر التي تسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي ويقصد بالمحصول الزراعي هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع، أما الحصاد فهو فصل المحصود على الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي .²

ويؤدي التحويل الحيوي الى الأشكال التالية من النتائج:³

*تغيرات الأصل من خلال:

- النمو أي زيادة في الكمية أو تحسين في النوعية للحيوان أو النبات.

- التحلل النقصان في الكيمياء أو تردي في النوعية للحيوان أو النبات.

- الانجاب أي تكوين حيوان أو نبات حي اضافي.

¹ جوهري أيوب و خويلدي الطاهر ، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2019

² وليد عمر البشير ابراهيم ، نفس المرجع السابق ، ص 68

³ أشواق بن قدور، المحاسبة في النشاط الزراعي ، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعلامة والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020 ، ص 37 .

* إنتاج محصول مستخلص من أصل بيولوجي كالصوف والحليب :يغطي المعيار مجالات وأنشطة زراعية عديدة مثل تربية المواشي والمحاسن المستثمرة أو سنوية تربية الحيوانات البحرية بما فيها مزارع الأسماك وكل ما يتعلق بالنشاط الزراعي.

* خصائص النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية: تتمثل فيما يلي¹:

- **تعدد المنتجات الزراعية:** حيث تقوم الوحدة الزراعية الإنتاجية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد فمثلا إنتاج الماشية في المزرعة هو اللحوم والألبان والجلود وقد أدت هذه الظاهرة إلى خلق مشكلة التكاليف المشتركة مما يتطلب إيجاد أسس علمية صحيحة لتحديد حصة كل منتج منها .

- **موسمية الإنتاج الزراعي:** تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج مما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية أيضا إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية.

- **صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدما:** إذ يتأثر الإنتاج الزراعي كما و نوعا بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية والآفات الزراعية ويترتب على هذه الخاصية صعوبة تقدير كمية الإنتاج الزراعي للاستعانة به في وضع الموازنات التخطيطية.

- **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.

- **التغير في تبويب الأصول الزراعية:** إذ تبوب الموجودات الزراعية إلى ثابتة أو متداولة باختلاف الغرض من اقتنائها فماشية التريبة تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي كذلك ماشية العمل و الألبان كونها تساهم في العملية الإنتاجية أما ماشية التسمين فتبوب كأصول متداولة حيث الهدف منها المتاجرة لتحقيق الأرباح وقد يؤخذ قرار بتغير الغرض الرئيسي من اقتناء الأصل الزراعي مما يستوجب تغير أسلوب عرض تلك الأصول في قائمة المركز المالي .

- **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 أسما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ اعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة .

¹ وليد عمر البشير إبراهيم ، نفس المرجع السابق ، ص 69 .

- ارتفاع نسبة الأصول الثابتة : تتأثر هذه الأنشطة بارتفاع نسبة التثبيتات بها وتمثل هذه التسميات في الأراضي والمباني والمعدات الزراعية كما تتمثل التثبيتات في أصول ثابتة كالماشية المقتناة استخدامها وليس لغرض بيعها ويترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشأة الزراعية وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة¹
- الفارق الزمني بين العملية الانتاجية والانتاج ذاته: حيث أن فترة الانتظار في الزراعة بين بدء التشغيل لعوامل الانتاج وبين الحصول على الإنتاج طويلة، فالقمح مثلاً لا يثمر قبل 4 أشهر و القطن قبل 9 أشهر.....أي ان دورة الانتاج الزراعي طويلة وذلك بسبب موسمية الانتاج الزراعي بعكس الانتاج الصناعي الذي تكون دورته قصيرة لأنها خطر على سيطرة الإنسان .

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و متطلباته

الفرع الأول: هدف المعيار ونطاق تطبيقه²:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 41 الى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي و بيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة و كيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط .

يتم تطبيق هذا المعيار على محاسبة الاصول البيولوجية و المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد أوالمنح الحكومية المتعلقة بالاصل البيولوجي و المقاسة بالقيمة العادلة و المشروطة بأحداث معينة، ولا يتناول هذت المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع صوف الأغنام إلى قماش و الحليب إلى أجبان .

ولا ينطبق هذا المعيار على الاراضي الخاصة بالنشاط الزراعي، والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16(الممتلكات والمصانع والمعدات)أو بموجب معيار رقم 40 (الممتلكات الاستثمارية)أو الاصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم 38 (الأصول غير الملموسة)

¹ أشواق بن قدور ، مرجع سبق ذكره ، ص 34 و 35 .

² نفس المرجع ، ص 36 .

الفرع الثاني: المتطلبات الرئيسية للمعيار

أولاً- الاعتراف المحاسبي:

أ - مفهوم الاعتراف المحاسبي¹:

الاعتراف المحاسبي حسب ما جاء في الاطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بانه 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 والى المؤسسة، و تعني احتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من والى المؤسسة .

* إمكانية قياس تكلفته و قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية و الذي يجب أن يتم بمعقولية و منطقية .

الملائمة : أي يمكن للعنصر التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المرتبطة به .

الموثوقية : أي أن المعلومات المتعلقة به موثوقة و خالية من الخطأ و تتميز بالدقة و الصحة .

اهتم كذلك البيان رقم (5) المتعلق بالاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادرة عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1974 بمعايير الاعتراف بالبند ليم اثباته في القوائم المالية، حيث جاء فيه أن الاعتراف أو الاثبات المحاسبي لكل بند من بنود القوائم المالية يجب أن يكون شاملاً لتاريخ هذه العملية منذ نشأتها، و تتبع أي تغيير يحدث لاحقاً الى أن يتم استبعاد هذا البند نهائياً من السجلات و القوائم المالية .

ب - شروط الاعتراف بالأصول البيولوجية النباتية²:

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

- تتحكم المؤسسة في الأصل نتيجة لأحداث سابقة .

- من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل الى المؤسسة .

- يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة ذلك الأصل بشكل موثوق .

فمثلاً إذا كان لدى مؤسسة ما أصول على شكل غابات تشمل أشجار الأرض المزروعة و الطرق التي تمر بالغابات فيتم تصنيف مكونات الغابات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 41 على النحو التالي :الأشجار

¹ جوهري و خويلدي ، نفس المرجع السابق ، ص 11 .

² أشواق بن قدور ، نفس المرجع السابق ، ص 37 .

كأصول بيولوجية و الأراضي كأصول غير متداولة أما الطرق التي تمر بالغابات فتعتبر كأصول غير متداولة أصول أخرى غير ملموسة .

ب- القياس عند الاعتراف المبدئي: يتم التفريق هنا بين الأصل البيولوجي و المنتجات البيولوجية كما يلي :
- حسب المعيار فإن الأصل البيولوجي هو أي نبات أو حيوان حي، يجب قياس الأصل البيولوجي مثل الماشية و الأشجار المثمرة عند الإعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحا منها أي اهتلاك متراكم و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، ولا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية وتصنف ضمن بند المصانع و الممتلكات و المعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 أما الأشجار نفسها فهي أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار .

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

وهذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي تكلفته في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون حول المنتجات الزراعية الى بضاعة بعد الحصاد، ويفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائما وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائما، تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي :

*عمولات الوسطاء و المتعاملين في سوق المنتجات الزراعية .

*الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع .

*أية رسوم و ضرائب قيمه مضافة على المنتجات الزراعية و رسوم التحويل .

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

- لتسهيل تحديد القيمة العادلة يمكن تجميع الاصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات فقرة بعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر، ولا تعتبر القيم الواردة في العقود الآجلة بيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة، حيث يتم تحديد القيمة العادلة في تاريخ اعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد لأجل لاحقا .

- في حالة عدم وجود سوق نشيطة لتحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي و المنتجات البيولوجية على المنشأة استخدام واحدة أو أكثر من الاساليب التالية لتحديد القيمة العادلة :
- * سعر أحدث صفقة تمت في السوق شريطة استقرار الظروف الاقتصادية بين تاريخ الصفقة و تاريخ الميزانية .
- * الاسعار السوقية للاصول مشابهة مع اجراء تعديل يأخذ الاختلاف في الاصل .
- * الاسعار السائدة لوحدة الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية مثل سعر الكيلو غرام الواحد للماشية الحية أو الكيلو غرام من القمح وهكذا.
- واذا لم تتوفر أسعار السوق أو القيم المحددة من قبل السوق والاصل البيولوجي في هذه الحالة يمكن للمنشأة استخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل محصورة بسعر السوق الحالي قبل الضريبة لتقدير القيمة العادلة .
- فروقات التقييم بالقيمة العادلة : يتم إظهار الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف الأولي أو المبدأ البيولوجي بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع أو أية تغيرات ضمن جدول حسابات النتائج للفترة المرتبطة بها .
- ج - مواصفات الاعتراف المحاسبي :** ولقد حدد البيان السالف أربع مواصفات أو معايير ينبغي توافرها حتى يتم الاعتراف بالبند و يكون قابل للاثبات المحاسبي وهي :¹
- انطباع تعريف أحد عناصر القوائم المالية .
- القياس و التعبير عن أحد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة .
- توافر خاصية الموثوقية، أي امكانية الاعتماد على نتيجة القياس .

ثانيا : القياس المحاسبي :

1 - تعريف القياس المحاسبي :

التعريف الأول : يتمثل القياس بشكل عام في مقارنة الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها و ذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها اما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .²

¹ جوهري وخويلدي، مرجع سابق الذكر، ص11.

² سيد عطاء الله سيد، النظريات المحاسبية النظرية المحاسبة، دار الراية لنشر والتوزيع، الأردن، طبعة 1، 2009، ص 181.

التعريف الثاني : يتمثل القياس المحاسبي في القياس الكمي للتعبير عن العمليات المالية المتبادلة أو القابلة للتبادل و التي تقوم بها الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة، وذلك في صور أرقام محددة سواء كانت بالتكلفة أو بالقيمة عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود .¹

التعريف الثالث : عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (ISAC) 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)².
ومما سبق يمكن تعريف القياس المحاسبي بأنه تحديد القيم التي يتم الاعتراف بها لكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمؤسسة معينة في مدة زمنية معينة.

2 - صفات القياس المحاسبي³:

أ - عدم التأكد : ترتبط الأحداث 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 أحيان أخرى لا تتحقق كما أن التعبير النقدي للثروة في الفترات اللاحقة يعتمد على التقديرات، وبالتالي فإن أي قياس مستقبلي للثروة سيكون مبدئيا فقط و يجب 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 - الموضوعية وقابلية التحقق: يقصد بالقياس الموضوعي ذلك القياس الذي لا يكون مستقلا عن الشخص القائم بعملية القياس وخاليا من الحكم الشخصي، ويتوفر على دليل يمكن التحقق منه.

ج - الخلو من التحيز: تكون طريقة القياس خالية من التحيز عندما تعرض معلومات تتصف بالحياد و تقدم وصفا دقيقا للخاصية محل القياس .

د - عدم ثبات قيمة الوحدة النقدية: تعتبر محدودية وحدة النقد كوسيلة لتوصيل المعلومة المالية من أهم القيود على القياس المحاسبي و تتحلّى هذه المحدودية في تغير قيمة النقود من زمن لآخر صعودا أو نزولا فالقرارات الاقتصادية الصائبة تتخذ على أساس المقارنات الصحيحة للمعلومات المالية بين فترة و أخرى ولا يمكن ترشيد هذه القرارات في ظل عدم استقرار قيمة الوحدة النقدية، وعليه وجب تعديل القياسات المحاسبية التاريخية من

¹ جوهري وخويلدي، نفس المرجع السابق ، ص12.

² بالرقى تجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، العدد 8 ، سنة 2008 ، ص 62.

³ جوهري و خويلدي ، نفس المرجع السابق ، ص 12 و 13

أجل التمكن من مقارنتها مع القياسات الجارية وكذا جعلها ملائمة و موثوق بها لأغراض اتخاذ القرار و التنبؤ .

هـ - التحفظ : تقوم الوحدة الاقتصادية بنشاطها في جو يسوده عدم اليقين، الشيء الذي يدعم تطبيق مفهوم التحفظ في المحاسبة، لذا تجد المحاسب يميل الى ادراج أدنى القيم الممكنة للايرادات و الأصول و أعلى القيم الممكنة للمصاريف و الالتزامات و يميل الى ثبات المصروفات حالا دون تأخر و تأجيل الايرادات الى حين تحققها .

3 - أسس القياس المحاسبي : تختلف أسس القياس باختلاف النظام المحاسبي المطبق، ويختلف تطبيق الأسس المحاسبية من مستوى الى آخر و هذه الأسس هي كما يلي :¹

* **أساس الاستحقاق :** طبقا لهذا الأساس يتم اثبات الأحداث و العمليات المالية بمجرد تحققها و ليس عند تحصيلها أو دفعها نقدا، كما أن نطاق الاثبات المحاسبي يتبع داخل أساس الاستحقاق ليشمل بالاضافة الى العمليات النقدية كافة العمليات الآجلة و أيضا عمليات التبادل العيني .

* **الأساس النقدي :** يقوم هذا الأساس على أن التحصيل الفعلي هو معيار الحصول على الايرادات و الانفاق الفعلي هو المعيار لحدوث النفقات .

* **أساس الاستحقاق المعدل :** يتم هذا الأساس باستقلال الفترة المالية عن بعضها البعض و يتبع هذا الأساس وفقا للأساس النقدي في اثبات الايرادات حيث يشمل على كافة الايرادات المتعلقة بالفترة المالية قيد القياس و كذلك ما يتعلق منها بفترات مالية أخرى شريطة عدم اثبات هذه الايرادات الا عند التحصيل الفعلي، أما المصروفات فتتبع فيها الأساس النقدي في بعض عناصرها اذ يتم تحميل الفترة المالية بما يتم دفعه فعلا حتى لو كانت تلك النفقات متعلقة بفترة مالية أخرى .

ثالثا : الافصاح المحاسبي :

1 - مفهوم الافصاح المحاسبي :

أ - هو شمول التقارير المالية للوحدة الاقتصادية على جميع المعلومات و البيانات اللازمة و الضرورية لاعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن تلك الوحدة الاقتصادية و عن فعاليتها و نشاطها .²

¹ قاسم نايف علوان ، د- الزباني ، القيمة المضافة ، عمان ، دار الثقافة للنشر ، 2008 ، ص 28 و 29 .

² جوهري و خويلدي ، نفس المرجع السابق ، ص 14 .

ب - يعرف الافصاح في الشركات على أنه نقل المعلومات من قبل أشخاص داخل الشركة تجاه أشخاص خارج الشركة.¹

ج - عرف أيضا هو الافصاح في الوقت المناسب ودون تأخير عن كافة الموضوعات العامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي وتطور الأداء وبيانات حقوق الملكية وكبار المساهمين، والافصاح المتعلق بأعضاء مجلس الادارة والمديرين التنفيذيين وكذلك وجود مراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كفى ومستقل.²

2 - مواصفات الافصاح المحاسبي :³

* **الشمولية** : يجب أن تشمل القوائم المالية البيانات والمعلومات بشكل كامل .

* **الدقة** : لا بد أن تتصف البيانات و المعلومات المالية المفصح عنها بالدقة .

* **الملائمة** : هذه الخاصية تعتبر مهمة جدا لكونها الأساس الذي تعتمد عليه الجهة المستفيدة والمستخدم لمثل هذه البيانات والمعلومات لاتخاذ قراراتها أو السعي لتحقيق هدفها من هذه المعلومات المتوفرة لها عن طريق الافصاح .

* **الشفافية** : تعبر هذه الصفة من أهم الصفات التي يجب على المعلومة أن تتصف بها اذ من خلالها يمكن اعتماد المخرجات المقدمة ضمن عملية الافصاح كمصدر دقيق في الوصول الى الهدف المنشود من وراء الافصاح عن البيانات و المعلومات المالية .

* **التوقيت الزمني** : لا بد أن تتميز عملية الافصاح عن البيانات و المعلومات بتوقيت زمني محدد حتى يتمكن أصحاب القرار و المستفيدون الآخرون من الاستفادة القصوى من هذه المعلومات و البيانات .

* **الوضوح و عدم الغموض** : لا يتوقع أن تكون البيانات و المعلومات التي يشملها الافصاح عديمة الوضوح أو يشوبها أي غموض أو التباس .

* **الحيدة** : باعتبار هذه الصفة لها مكانة مهمة في عملية اتخاذ القرار بالاعتماد على البيانات و المعلومات التي تتم تبعا لحيدة و عدم الانحياز الى طرف دون الأطراف الأخرى .

* **المقارنة** : ان قابلية مقارنة المعلومة المعروضة للافصاح تمثل احدى الصفات المهمة التي يجب أن تتميز بها البيانات و المعلومات المفصح عنها أيضا، حتى تزداد قابلية الاستفادة منها بشكل يخدم حاجات المستفيدين و بالتالي يسهل عملية متابعة التغيرات الحاصلة في فقرة أو جانب من جوانب القوائم المالية .

¹ نفس المرجع ، ص 15

² فالخ راشد العازمي ، أثر المتغيرات المستحدثة في بيئة المحاسبة المالية على الافصاح المحاسبي ، جامعة حلوان ، كلية التجارة و ادارة الأعمال ، المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية ، العدد 4 ، سنة 2012 ، ص 219 .

³ جوهري و خويلدي ، نفس المرجع السابق ، ص 15 .

3 - أهمية الإفصاح المحاسبي : ¹

تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي في تطور شركات الأموال، وذلك من خلال قوانينها التي تنص في معظم دول العالم على ضرورة نشر القوائم المالية وضرورة تضمين الحد الأدنى من المعلومات في القوائم المالية المنشورة كما أن الأطراف الخارجية غالباً لا تمتلك السلطة لالزام الشركات بتقديم ما تحتاجه من بيانات ضرورية لاتخاذ قراراتهم ومن هنا فإن الإفصاح المحاسبي يجعل التعامل في السوق المالية أكثر عدالة إذ أنه يوفر فرصاً متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات وهذا يوفر بدوره مناخاً استثمارياً ملائماً يزيد من فرصة نموه وازدهاره واستثماره .

4- شروط الإفصاح المحاسبي : ²

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي :

- الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية والتغير في القيمة العادلة مطروحة منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.
- وصف كل مجموعة من الأصول البيولوجية .
- 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 التقديرات الكمية المادية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة في نهاية الفترة ويجب أن تقدم نفس المعلومات حول المنتجات الزراعية.
- وجود الأصول البيولوجية ومبلغها المسجلة التي تكون ملكيتها مفيدة وأي أصول بيولوجية مرهونة كضمان للالتزامات .
- مقدار أي التزامات متعلقة بتطوير وامتلاك أصول بيولوجية .
- استراتيجيات المخاطر المالية للإدارة .
- الإفصاح عن تسوية مطابقة لتغيرات المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة و الحصاد وعمليات ادماج الأعمال المشتريات والمبيعات وفروقات الصرف .

5 - الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية ³:

¹ نفس المرجع ، ص 15 .

² أشواق بن قدور ، مرجع سبق ذكره ، ص 39 .

³ نفس المرجع ، ص 40 .

* عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم افصاح اضافي يتضمن وصفا للأصل وايضاحا حول عدم امكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية .

* النطاق المحتمل أن تندرج ضمنه القيمة العادلة ان أمكن ذلك .

* أية أرباح أو خسائر معترف بها عند التصرف وطريقة الاهتلاك المستخدمة والأعمار الانتاجية أو معدلات الاهتلاك .

* بيان المبالغ المسجلة الاجمالية للاهتلاك المتراكم في بداية و نهاية المدة .

* يجب الافصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلا) وذلك للأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مطروحا منها مجموع الاهتلاك وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، ويجب أن تشمل افصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الانخفاض في القيمة واستعادة خسائر الانخفاض في القيمة و الاهتلاك المتعلق بالفترة الحالية .

* اذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة التي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر التكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة العادلة يجب عرض الافصاحات 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 الافصاح حول طبيعة ونطاق المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية والشروط التي لم يتم تلبيتها وأي انخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة .

خلاصة الفصل

تحتاج الأصول البيولوجية كونها أصولاً تستعمل في المنشآت التي تزاوّل النشاط الزراعي وما يتضمنه من أهمية على مستوى العالم إلى معالجات محاسبية تتلائم مع طبيعة هذه الأصول وما يؤثر من ظروف وعوامل طبيعية ومناخية، وفي ضوء ما صدر من معايير محاسبية تتعلق بالنشاط الزراعي، حيث تم استعمال القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية، لذا فإن هذا البحث يهدف إلى التعرف على أدبيات ملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية. وعليه تم توصل إلى مجموعة من الاستنتاجات منها :

* خصوصية النشاط الزراعي تفرض استعمال وسائل وطرق للقياس المحاسبي تواكب التغيرات البيولوجية في الأصول الحيوانية والنباتية .

* تسليط الضوء على ضرورة وجود قواعد جديدة في الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي وفق متطلبات البيئة المحاسبية لتسهيل عملية المقارنة، من أجل تطوير الأنظمة الفلاحية .

* تتميز المعلومات المحاسبية الناتجة عن استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية بالجودة من حيث تعزيز خصائصها النوعية .

الفصل الثاني:

دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة
المحاسبة الزراعية في التعاونيات
الفلاحية

تمهيد:

بعد استيفائنا للفصل الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري حيث تطرقنا فيه الى الخلفية النظرية للدراسة الدراسة، سنحاول في هذا الفصل على اسقاط الجانب النظري على احدى التعاونيات الفلاحية محل الدراسة والمتمثلة في التعاونية الفلاحية متعددة النشاطات لولاية الوادي وهذا لمعرفة مدى ملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية، ولتحقق هذه الدراسة ولتدعيم الدراسة التطبيقية قمنا بإجراء زيارات ومقابلة مع المحاسب والخبير الفلاحي للتعاونيات الفلاحية وقد تناولنا في هذا الفصل في مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة وأداء الدراسة.

المبحث الثاني: عرض النتائج وتحليلها ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة وأداة الدراسة

توطئة:

التعاونية الفلاحية والمعروفة أيضًا باسم «تعاونية المزارعين» هي تعاونية يجمع فيها المزارعون مواردهم في مجالات معينة من الأنشطة. يُميز التصنيف الواسع للتعاونيات الزراعية بين «تعاونيات الخدمات الزراعية» التي تقدم خدمات زراعية متنوعة لأعضائها من المزارعين، و«تعاونيات الإنتاج الزراعي» التي تجمع المزارعين بالموارد الإنتاجية (الأراضي، والآليات).

تختلف التعاونيات -التي تُعتبر شكلاً من أشكال تنظيم الأعمال عن الشركات المملوكة من قبل المستثمرين المنتشرة بشكل أكثر شيوعاً. ولكن كلاهما منظم بشكل مؤسسي. تسعى الشركات المملوكة من قبل المستثمرين إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح، في حين تسعى التعاونيات إلى تقديم أكبر قدر ممكن من الفوائد لأعضائها (والتي تنطوي عادة على عمليات تشغيل بدون أرباح). لذلك يُجرى إنشاء التعاونيات الزراعية في الأوقات التي يتعذر على المزارعين فيها الحصول على الخدمات الأساسية من الشركات المملوكة للمستثمرين (لأن توفير هذه الخدمات يُعتبر غير مربح بالنسبة لهذه الشركات)، أو عندما تقدم شركة مملوكة للمستثمرين خدمات معينة بشروط غير مواتية للمزارعين (بمعنى أن الخدمات متوفرة، لكن الأسعار -الموضوعة بغرض الربح- مرتفعة للغاية بالنسبة للمزارعين). توصف الحالات السابقة في النظرية الاقتصادية بأنها إخفاق السوق أو فقدان دافع تقديم الخدمة. تدفع حالة فقدان دافع تقديم الخدمة إلى إنشاء تعاونيات كمقياس تنافسي أو كوسيلة للسماح للمزارعين ببناء قوة سوقية تعويضية لمنافسة الشركات المملوكة للمستثمرين. يُشير مفهوم المقياس التنافسي إلى احتمال تشكيل المزارعين، الذين يواجهون أداءً غير مرضٍ من قبل الشركات المملوكة للمستثمرين، شركة تعاونية تهدف إلى إجبار تلك الشركات -من خلال المنافسة- على تحسين خدماتها وأسعارها المقدمة للمزارعين. يرتبط الدافع العملي لإنشاء التعاونيات العمالية مع قدرة المزارعين على تجميع الإنتاج و/ أو الموارد.

في العديد من الحالات المتعلقة بالعمليات الزراعية، يُعد صنع المنتجات أو القيام بخدمة ما أمراً مكلفاً للغاية بالنسبة للمزارعين. توفر التعاونيات طريقة تمكن المزارعين من الانضمام إلى مجموعات تجعلهم قادرين على الحصول على نتائج - مالية في الغالب - أفضل من تلك التي يحققونها كأفراد. يتماشى هذا النهج مع مفهوم وفورات الحجم (أو اقتصاديات لسعة). ويمكن أيضاً لهذا النهج أن يكون شكلاً من أشكال التعاون الاقتصادي، إذ «يعمل فردين اثنين (أو أكثر) معاً بهدف الوصول إلى نتيجة معينة لا يمكن للفرد أن يحققها إذا عمل بمفرده». بينما يبدو الاستنتاج القائل إنه كلما كبرت التعاونية كان أفضل منطقيًا. لكنه ليس صحيحاً بالضرورة. للتعاونيات قاعدة عضوية واسعة،

فيمكن أن يضم بعضها 20 عضوا بينما تضم تعاونيات أخرى أكثر من 10 آلاف عضو. تعتبر الفوائد الاقتصادية محركاً قوياً في عملية تشكيل التعاونيات؛ لكنها ليست الدافع الوحيد لذلك. من الممكن في الواقع الحصول على نفس المنافع الاقتصادية التعاونية عن طريق أشكال تنظيمية أخرى، كالشركات المملوكة للمستثمرين. من أهم نقاط القوة التي تتمتع بها التعاونيات الزراعية بالنسبة للمزارعين هي أنهم يحافظون فيها على إدارة التجمع، ما يضمن لهم الحصول على الملكية النهائية والسيطرة. يضمن ذلك استيفاء الأرباح (إما من خلال نسبة صافي الربح الموزعة بشكل كوبونات أو من خلال الحسم) من قبل المزارعين فقط، بدلا من استيفائها من قبل حملة الأسهم في حالة الشركات المملوكة للمستثمرين.

المطلب الأول: التعاونية الفلاحية محل الدراسة

حيث تناول ضمن هذا المطلب التعريف بالتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات ومبادئها .

أولاً: التعريف بالتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات بالوادي

- بمقتضى الامر رقم 72-23 المؤرخ في ربيع الثاني 1392 هـ الموافق ل 7 يونيو 1972 والمتعلق بالقانون الأساسي العام للتعاونيات والتنظيم السابق لإنشاء التعاونيات الفلاحية.
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96-459 المؤرخ في 7 شعبان 1417 هـ الموافق ل 18 ديسمبر 1996م الذي يحدد التي تطبق على التعاونيات الفلاحية لاسيما المادة 31 منها
- وبمقتضى القرار المرقم في 3 محرم 1418 هـ الموافق ل 10 مايو 1997م والمتعلق بتشكيل لجان الاعتماد التعاونيات الفلاحية وسيرها وكذا اشكال اخطارها وكذا بإجراءات واشكال اخطارها
- و بناءً على طلب الاعتماد الذي اودعه يوم 1998/09/30 رقم : 07-07 رئيس التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات بالوادي وبناء على رأي اللجنة الموافقة للتاريخ 1998/11/18
- بناء على المقرر المؤرخ في 1997/12/23 المتضمن اعتماد التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات بالوادي تلقائيا ابتداءً من التاريخ 1998/11/18

- بموجب عقد تأسيسي للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات بالوادي المحرر والموثق ومقرها حي تكسبت بلدية و ولاية الوادي بحيث تتكون هذه التعاونية من أعضاء مكونين من فلاحين ومربين برأس مالها 1.572.000.00 دج مقسمة الى 1572 حصة قيمة كل حصة 1000 دج مقسمة هذه الحصص على الأعضاء بقدر كل عضو وحصصه

ثانياً : مبادئ التعاونية الفلاحية متعددة النشاطات

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96 / 459 المؤرخ في 1995/12/16

المادة 2: تقوم التعاونيات الفلاحية على أساس التعاون المهني بين الفلاحين ولا تهدف الى تحقيق ربح تجاري

المادة 3: تأسس التعاونية على حرية الانضمام لأعضائها

المادة 4: التعاونية الفلاحية شركة اشخاص مدنية لها مستخدمون و راس مال متغيران تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي

المادة 5: توضع التعاونية الفلاحية تحت سلطة وزير الفلاحة ويقوم وزير الفلاحة بهذه الصفة بما يأتي:

- اقتراحا بالتنظيم الخاص بها

- منح اعتمادها

- متابعة ومراقبة تطورها ونشاطها

المادة 6: تحدد الدائرة الإقليمية للتعاونيات الفلاحية عند انشاءها بالمنطقة التي توجد فيها مستثمرات أعضائها المؤسسين وعند الاقتضاء الضواحي القريبة منها لا يمكن ان توجد في نفس الدائرة الإقليمية شركتان للتعاونيات الفلاحية او اكثر يكون لها نفس الهدف

المطلب الثاني: النشاط والهيكل التنظيمي للتعاونية الفلاحية محل الدراسة

أولاً: نشاطها

بمقتضى المرسوم التنفيذي 96 المؤرخ في 18/12/1996

المادة 07 يحدد هدف التعاونيات الفلاحية بالاحتياجات المهنية لمنحيتها يمكنها ان تقوم بهذه الصفة

- إنجاز وتسيير كل العمليات التي تنطبق على الإنتاج والتصدير والتسويق المنتجات الفلاحية لمنحيتها

- تزويد منحيتها فقط بجزء من مدخولات والتجهيزات اللازمة لمستثمراتهم او كلهم

- القيام بالعموم على جميع العمليات التي تدخل في اطار المهنة الفلاحية لحساب منحيتها

المادة 09: تهدف التعاونية المتعددة النشاطات للخدمات المتخصصة الى تقديم خدمات محددة يمكن ان تهتم هذه

التعاونيات الفلاحية على الخصوص بما يأتي

- التمويل بعوامل الإنتاج

- تسويق المنتوجات الفلاحية

- تحويل المنتوجات الفلاحية

- السقي

- التلقيح الاصطناعي

- المكننة الفلاحية

- الدراسات والنصائح والارشادات

المادة 10 : تمارس التعاونية الفلاحية حسب الفرع كل النشاطات التي تهم فرعها

- إنتاج المنتج الفلاحي

- انتاج عوامل الإنتاج الخاصة بالانتاج وتمويلها

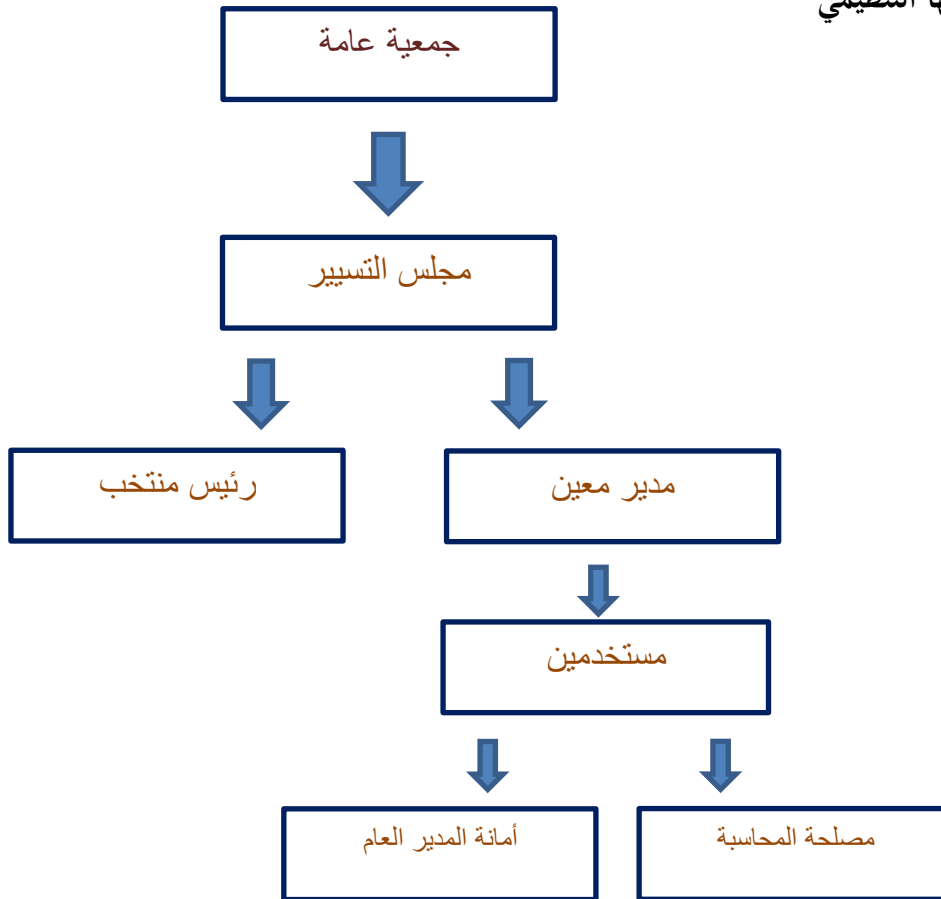
- تحويل الانتاج الفلاحي للفرع وتسويقه

- تربية الدواجن

- انتاج لحوم البقر والغنم

- زراعة الحبوب.

ثانيا: هيكلها التنظيمي



الشكل -1- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

ثالثا: شرح الهيكل التنظيم الإداري للتعاونية الفلاحية متعددة النشاطات

(1)-الجمعية العامة

المادة 49: تتكون الجمعية من جميع المنخرطين والشركاء والمكتتبين

المادة 50 : تجتمع الجمعية العامة لمرة في السنة على الأقل بناء على استدعاء من رئيسها في فترات زمنية

وتجتمع في دورات غير عادية كل ما اقتضت المصالح التعاونية ذلك

المادة 51 : تتضمن استدعاءات حضور الجمعيات العامة مكان الاجتماع وتاريخه وساعته وكذا جدول الأعمال

الذي بقرره مجلس التسيير

المادة 52: لا يكون لكل منخرط حاضر او ممثل الا صوت واحد في الجمعية العامة مهما يكون عدد الحصص

المكتتبة

المادة 54: لا تصح مداورات الجمعية العامة العادية الا اذا كان عدد الحاضرين او الممثلين يساوي ثلثي من المسجلين

3/2 من المسجلين

المادة 55 تتولى الجمعية العامة العادية :

- فحص الحسابات والحقائق وتقرير النشاطات المصادقة عليها
- المصادقة على التعديلات التي تطرأ على القانون الأساسي والتنظيم الداخلي
- انتخاب أعضاء مجلس تسيير وعزلهم وتعيين محافظ حسابات
- اتخاذ قرار تخصيص الفائض المالي
- المصادقة على التعديلات الاستثنائية لرأس مال الشركة
- حل التعاونية او تمديد اجلها
- اتخاذ قرار حول نقل ملكية العقارات
- المصادقة على قبول المنخرطين و اقصائهم
- المداولة في مسألة ترتبط بسير التعاونية

(2)-مجلس التسيير:

المادة 62: يتكون مجلس تسيير التعاونية الفلاحية المدعو في صلب النص على 3 أعضاء على الأقل تنتخبهم الجمعية

العامة

المادة 63: يجب ان تتوفر في أعضاء المجلس الشروط الاتية

الجنسية الجزائرية

بلوغ سن الرشد

عدم المشاركة مباشرة او بشكل غير مباشر في نشاط ينافس نشاط التعاونية

الإقامة في دائرة التعاونية

ان يكون مدانين بجرمة او بجنحة من القانون العام وبخالفه التشريع التجاري

المادة 66: ينتخب أعضاء المجلس لمدة 3 سنوات يعاد انتخاب ثلثهم كل سنة ويمكن إعادة انتخابهم

المادة 68 يجتمع المجلس مرة واحدة في الشهر ولا تصح مداولاته الا بحضور نصف تاعضائه على الأقل.

المادة 69 : يكلف المجلس بالمهام الآتية

- اعداد مشروع التنظيم الداخلي
- اقتراح مدير على الجمعية العامة
- تحديد مستوى الخدمات التي تقدمها التعاونية على ان توافق عليها الجمعية العامة
- تحديد جدول اعمال الجمعيات العامة
- اعداد جميع التجاري ر الموجهة لموافقة الجمعية العامة لاسمنا في مجال الحسابات
- تلقي الإعانات المتمثلة الهبات والوصايا على ان توافق عليها الجمعية العامة في دورتها الموالية
- ابرام كل عقد او صفقة

(3)-الرئيس:

- المادة 73: ينتخب رئيس التعاونية الفلاحية من بين أعضاء المجلس لمدة عهدة هذا الأخير وتنتبه الجمعية العامة لنفس المدة إذا لم تكن التعاونية تملك مجلس
- المادة 74: يستدعي الرئيس الى كل اجتماعات الجمعية العامة والمجلس ويترأسها ويسهر على تنفيذ قراراتها
- المادة 75: يمثل رئيس التعاونية امام القضاء وفي جميع اعمال الحياة المدنية

(4)-المدير

- المادة 76: يمكن مجلس التسيير ان يخول لإدارة التعاونية لشخص غريب عن التعاونية او لعضو منخرط لا يكون عضو في المجلس المذكور
- المادة 77: يمارس المدير مهامه تحت سلطة المجلس الذي يمثله اتجاه غير في حدود السلطة الممنوحة إياه
- يحضر المدير اجتماعات المجلس بصوت استشاري
- المادة 82: يوقع المدير بالاشتراك مع رئيس التعاونية او أي عضو آخر من المجلس عينه هذا الأخير على كل الوثائق المالية ويكلف علاوة على ذلك بأمانة اجتماعات الجمعية العامة والمجلس.

المبحث الثاني: عرض النتائج وتحليلها ومناقشتها

سنستطرق من خلال هذا المبحث إلى واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية حيث يعالج المطلب الأول الاعتراف بالقياس المحاسبي أما المطلب الثاني الإفصاح في القوائم المالية

المطلب الأول : الاعتراف و القياس

أولاً: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية

تختلف الأصول البيولوجية النباتية عن باقي الأصول الأخرى بكونها تتميز بخصوصية تجعلها تعالج معالجة محاسبية مخالفة للأصول الأخرى والامر الذي جعلها تختلف هو الامر الحيوي بحيث ان هاته الميزة المرتبطة بالأصل لديها أثر بالجانب المحاسبي وخاصة التقييم لذا وجب على المؤسسة او التعاونية ومعالجة أصولها ومن بين الأصول البيولوجية نجد النخيل، يمر هذا الأخير بثلاث مراحل، مرحلة الانشاء، مرحلة الاثمار، مرحلة الاضمحلال.

(1) - مرحلة الإنشاء: تبدأ مرحلة الانشاء انطلاقاً من الحرث وتهيئة التربة الزراعية وغرس النخيل وتستغرق هذه المرحلة 4 او 5 سنوات حسب نوع النخيل التقرير الذي ينشئه الخبير الفلاحي، وتنتهي هذه المرحلة بمجرد بدء النخيل بالإثمار بشكل اقتصادي وتجاري وتكون المصاريف التي تتحملها المصاريف لهذه الفترة كبيرة وكثيرة لعدة سنوات. وتسجل هذه العملية محاسبياً كما يلي:

XXXX	XXXX	ح /مشتريات شجيرات مستهلكة	6011
XXXX	XXXX	ح /الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	445
XXXX		ح /موردو السلع والخدمات	401
		استلام فاتورة الشجيرات	
XXXX	XXXX	ح /موردو السلع والخدمات	401
XXXX		ح /البنك	512
		تسديد فاتورة شراء الشجيرات	

ملاحظة:

في الأصول البيولوجية النباتية مثل الشجيرات لا يمكن استخدام الجرد المستمر لأنها قابلة للتخزين فتغرس مباشرة عند الحصول عليها يتم استخدام فتعتبر غراسات وشتلات مستهلكة مباشرة ونفس الأمر بالنسبة لمختلف المواد فتعتبر مستهلكة مباشرة عند الشراء وفي نهاية الفترة يتم إثبات المخزون النهائي بعد عملية الجرد الفعلية لكل صنف من هذه المواد. تقوم المؤسسة بغرس الشتلات وتتحمل خلال فترة الإنشاء مجموعة من المصاريف من أمثلتها؛!

- إيجار الأرض.
- مصاريف تجهيز الأرض وإعدادها لغرس الشجيرات.
- مصاريف غرس الشجيرات والعناية بها.
- تكلفة السماد مصاريف التقليم.
- إهلاك الآلات والأدوات المستخدمة.
- ومصاريف الري والحرق.
- أجور العمال وما تعلق بها.

يتم تسجيل هذه المصاريف خلال الدورة المحاسبية حسب طبيعتها في حسابات الأعباء كما يلي :

60	ح / مواد أولية مستهلكة	XXXX	XXXX
512	ح / البنك شراء مواد أولية (أسمد ومبيدات)	XXXX	XXXX
6...	ح / الأعباء	XXXX	XXXX
512	ح / البنك تسديد مصاريف مختلفة لصالح الشتلات	XXXX	XXXX

في نهاية كل سنة تعتبر هذه الفترة بمثابة استثمارات قيد الإنجاز حيث تضاف لها كل سنة كل الأعباء التي تحملتها المؤسسة من أجل رعاية هذه الشجيرات حتى تصبح مثمرة» فيتم دمج كافة المصاريف المنفقة على الشجيرات مع قيمة شرائها في حساب 2340 غراسات وشتلات قيد الإنجاز كالتالي تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات للمصاريف واستقلالية الدورات المالية:

2340	ح / شجيرات قيد الإنجاز	XXXX	XXXX
7323	ح / شجيرات (غراسات وشتلات) منتجة تحويل أعباء لإستثمارات جاري إنجازها	XXXX	XXXX

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

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

XXXX	XXXX	ح /أشجار مثمرة	240
XXXX		ح /شجيرات قيد الانجاز بلوع شجيرات مرحلة الانتاج	2340

2- المعالجة المحاسبية في فترة الإنتاج

تبدأ هذه الفترة حينما تبدأ الأشجار بإنتاج ثمار بكميات اقتصادية يمكن بيعها هي الفترة الإنتاجية في حياة الأشجار المثمرة. تنتهي هذه الفترة بتناقص غلة الأشجار فتصبح العائدات لا تغطي الأعباء ويتوقف طول الفترة على درجة العناية والخدمة. ويلاحظ أن إيرادات الفواكه تزداد من فترة إلى أخرى خلال هذه الفترة من حياة الأشجار وبالتالي لا تخضع للاهلاك طالما أن الإنتاج في تزايد مستمر". إن المصاريف المتعلقة بفترة الإثمار هي مصاريف إيرادية» لأنها تحافظ على الاستثمار (الغرسات)» ولا تزيد من قدرته الإنتاجية» على العكس من المصاريف في الفترة السابقة التي تعتبر مصاريف رأسمالية تدمج ضمن تكلفة إنتاج الثببت. ومن أهم المصاريف التي تنفق خلال فترة الإثمار:

- تكاليف العمل بأنواعه
- تكاليف السقي والري
- تكاليف جني الثمار
- تكاليف تسويقية
- رواتب الخبراء والزراعيين
- تكاليف التسميد وتكاليف أخرى

عند جني الثمار يتم إدخالها للمخزن بتكلفة إنتاج وتسجل محاسبيا كما يلي:

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

عند قيام المؤسسة ببيع الثمار تخرج هذه الأخيرة من المخازن بتكلفة الإنتاج وتفوتر بسعر البيع كما يلي:

XXXX	XXXX	ح /الإنتاج المخزن	723
XXXX		ح /منتجات تامة من اصل نباتي إخراج الثمار من المزن للبيع	355

XXXX	XXXX	ح /الزبائن ح /إنتاج مبيع فاتورة بيع المنتجات	71	411
XXXX	XXXX	ح /الزبائن تحصيل قيم المبيعات	411	512

ملاحظة: في المعالجة السابقة نلاحظ أن النشاط الزراعي غير خاضع للضرائب و هي حالة الجزائر حاليا لكنه في المستقبل إذا ما تقرر فرض ضرائب على النشاط الزراعي فانه يتم معالجة ذلك بإثبات الرسم على القيمة المضافة على المبيعات وفي هذه الحالة يمكن تسوية الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع مع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات وفي حالة المستحق أكبر من القابل للاسترجاع يتم دفع الفرق لمصالح الضرائب كما تمت معالجته في القطاعات السابقة ويكون قيد البيع بالشكل التالي:

XXXX	XXXX	ح /الزبائن ح /إنتاج مبيع ح/ الرسم على القيمة المضافة فاتورة بيع المنتجات	71 442	411
------	------	---	-----------	-----

3-2-المعالج المحاسبية في فترة شيخوخة الأشجار المثمرة

تنتهي مرحلة والإنتاج عندما تكون إنتاجية الأشجار المثمرة قد انخفضت وأصبحت غير اقتصادية» لتبدأ المرحلة الأخيرة وهي مرحلة تناقص الغلة» وتصبح لدينا مشكلة حول متى يتم احتساب عبء الإهلاك» وهل يحتسب ابتداء من مرحلة الإثمار أو مرحلة تناقص الغلة.

وفي هذا المجال هناك اتجاهان!:

* الأول: يؤكد على فكرة اقتصار احتساب الإهلاك في مرحلة التدهور والاضمحلال لكونها مرحلة تنقص فيها إنتاجية البستان» لذلك ووفقا لهذا الاتجاه فإن مصروف الإهلاك يتم إثباته في السنوات الأخيرة فقط من عمر الأشجار التي هي سنوات تناقص الغلة.

* الثاني: يؤكد على فكرة احتساب الإهلاك ابتداء من فترة الإثمار والإنتاج دون اقتصار احتسابه على يرجع عادة الرأي الثاني هو احتساب الإهلاك من فترة الإثمار مروراً بفترة تناقص الغلة وذلك لأن فترة الإثمار تكون فيها الإيرادات كبيرة مقارنة مع الفترة الأخيرة التي تقل فيها إنتاجية الأشجار عملاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف»

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

خاصة أن فترتي الازدهار و التناقص متداخلتان وقد تكون فترة الإهلاك قصيرة» بحيث لا يمكن خلالها إهلاك رصيد الأصل الثابت» أو تكون نسبة الإهلاك مرتفعة» لذلك يستحسن توزيع عبء الإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية شجار.

ويتم إثبات قسط الإهلاك كما يلي:

681	ح /مخصصات الإهلاك	XXXX	XXXX
284	حإهلاك الأشجار		
	إثبات عبء الإهلاك		

ثانياً: تقييم الأصل البيولوجي (النخيل): عند إعطاء قيمة محاسبية للنخيل أو تقييمه محاسبياً بمعنى آخر يجب الاعتماد على تقرير الخبير الفلاحي الذي يعتبر سند محاسبي بالنسبة للمحاسب « حيث يعتمد الخبير الفلاحي في تقييمه لهذا الأصل البيولوجي (النخيل) على مصدرين وهما السوق و آراء الفلاحين .

1- السوق: فهو يعتبر الركيزة الأساسية لتحديد قيمة الأصل مهما كان نوعه وبما أن الفلاحين يقومون بتسويق وعرض منتجاتهم الزراعية وكذا فساتل النخيل و الأشجار المثمرة « فبتالي يلجأ الخبير الفلاحي إلى السوق بهدف الاطلاع والبحث على كم معين من المعلومات التي من خلالها يتم بناء التقرير فمن بين المعلومات التي نلحدها ف السوق هي كالاتي :

<< حيث بحد سعر الحبار (فسيلة النخيل) الذي يتراوح وزنه من 15 كلف إلى غاية 25 كلف فما فوق بنوعيه: فسيلة دقلة نور يتراوح سعرها بين 1200 دج إلى غاية 2500 دج فسيلة الغرس يتراوح سعره بين 1500 دج إلى غاية 3 000 دج << يعتمد كذلك على سعر التمر حيث أن سعر المتوسط للتمر هو كالاتي :

بالنسبة لتمر دقلة نور يقدر ب 120 دج / كلف
بالنسبة لتمر الغرس يقدر ب 80 دج / كلف

2- آراء الفلاحين: بالنسبة لهذا المسار الذي يتعلق بالفلاحين والخبير الفلاحي فيقوم هذا الأخير بالعديد من الزيارات الميدانية إلى عينة من الفلاحين الذين يملكون بساتين النخيل في مناطق مختلفة ومع اختلاف نوع النخيل « حيث يقوم الخبير في هذه الزيارة بإجراء مقابلة مع الفلاحين وتحتوي هذه المقابلة على مجموعة من الأسئلة متعلقة بالأصل البيولوجي (النخيل) « ومن بينها:

- كم عدد النخيل الموجود في المكنار؟

- ماهو أنواع النخيل المغروسة في الحكتار ؟

- ماهو متوسط عمر هذا النخيل ؟

- هل جميع النخيل الموحد في الحكتار مثمر ؟

- ماهي المصاريف التي تصرف على النخيل خلال الدورة ؟

- كم يقدر انتاج كل نخلة؟

عندما يجمع الخبير هذه المعلومات من قبل الفلاحين الذين أحري معهم المقابلة تأت عملية التقييم « بحيث يقوم بتحديد النخيل التي لها نفس العمر ونفس النوع» وكذلك جميع المصاريف التي تم صرفها على هذه الأصول منذ غرسها أو امتلاكها كأصل الى غاية السنة الانتاحية ا حالية المعنية بالتقييم» وبالإضافة إلى هذه المصاريف يتم تقدير الانتاج لكل غخلة أي أن قيمة هذا الأصل (النخلة) يتم احتسابها من خلال جمع المصاريف التي تم إنفاقها مع الانتاج الصائي المقدر لحذه النخلة .ومثال على هذه الحالة حيث نحد :

لدينا هكتار يحتوي على 150 نخلة منها 80 دقلة والباقي غرس .

حيث أن العمر التقديري لهذا النخيل هو 15 سنة وتقدر كمية الإنتاج لكل نخلة حوالي 60كلغ إلى 80كلغ .

المبالغ السنوية الإجمالية	البيان
850000 دج	مصاريف السماد
20000 دج	مصاريف الكهرباء
10000 دج	مصاريف العمال
50000 دج	مصاريف الأنايب تكون مرة كل 5 سنوات
20000 دج	مصاريف تنقية النخيل من الجريد
2000 دج	شراء الفسائل(الجبار)تكون مرة في السنة
400 دج	مصروف غرس كل فسيلة تكون مرة في السنة

هناك بعض المصاريف تكون مرتبطة بالمنتوج أي يتم تحميله للمنتوج مثل: التلقيح «(الذكار) ومصاريف أدوية الحشرات في وقت ومن خلال هذه المصاريف التي ذكرناها سابقا نقوم باحتساب القيمة محاسبية المقدرة لهذا الأصل خلال السنة .

ففي هذه الحالة نقوم جمع جميع المصاريف كالآتي :

$$850000 \text{ دج} + 20000 \text{ دج} + 10000 \text{ دج} + 50000 \text{ دج} + 20000 \text{ دج} + 2000 \text{ دج} + 400 \text{ دج} = 952400 \text{ دج}$$

بالنسبة للإنتاج المقدر لكل نخلة كان كالآتي :

$$\text{بالنسبة للغرس } 80 \text{ كلغ} \times 80 \text{ دج} = 6400.00 \text{ دج}$$

$$\text{بالنسبة للدقلة } 80 \text{ كلغ} \times 120 \text{ دج} = 9600.00 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة المتوسطة بين الغرس والدقلة} = \frac{2}{(9600+6400)} \times 8000 \text{ دج}$$

قيمة الأصل البيولوجي (النخلة) = التكلفة المرتبطة بهذا الأصل + القيمة الانتاجية المقدرة للنخلة

$$8000.00 \text{ دج} + 952400.00 \text{ دج} = 960400.00 \text{ دج}$$

تبقى هذه القيمة تقديرية للنخلة ليست حقيقية لأنه يصعب تحديد القيمة الحقيقية لهذا النوع من الأصول لأنه في الواقع يحد هذه القيمة لا تعكس قيمة النخلة كأصل وخاصة ف فترة النمو» و تعود هذه الصعوبة لعدة أسباب من بينها عدم وجود أسواق نشطة وثابتة لهذا النوع من المنتج لهذا الأصل كذلك عدم توفر نظام تكاليف خاص بهذه الأصول وهذا يعود سببه إلى عدم وجود محاسبة خاصة بهذا القطاع فلهذا تبقى هذه القيمة اجتهاد تقديري لكل من الخبير وأصحاب المصلحة.

ثالثاً: إسقاط هذه الدراسة على المتعلقة بتقييم النخيل على التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات بالوادي:

قبل اسقاط عملية التقييم يجب اتباع الخطوات التالية :

عرض عدد النخيل الموجود في المزرعة وكذا عمر النخلة وقيمة النخلة

في السابق كان يبلغ عدد للنخيل 1800 نخلة بحيث عمر النخيل موجود في المزرعة من 10 سنوات إلى 25 سنة

ولكي تسهل عملية الاسقاط يجب اتباع الروط اللازمة المرتبطة بهذا الأصل ومن بينها المصاريف الضرورية التي يتم صرفها على هذا الأصل

يجب ان تتوفر من تسهيل عملية المقارنة ما بين ما هو فعلي وما هو استنباطه من جهات أخرى

لدينا قيمة الأصل البيولوجي (النخلة) التي تم حسابها سابقا في التقرير 952400 دج هي على أساس نخلة عمرها

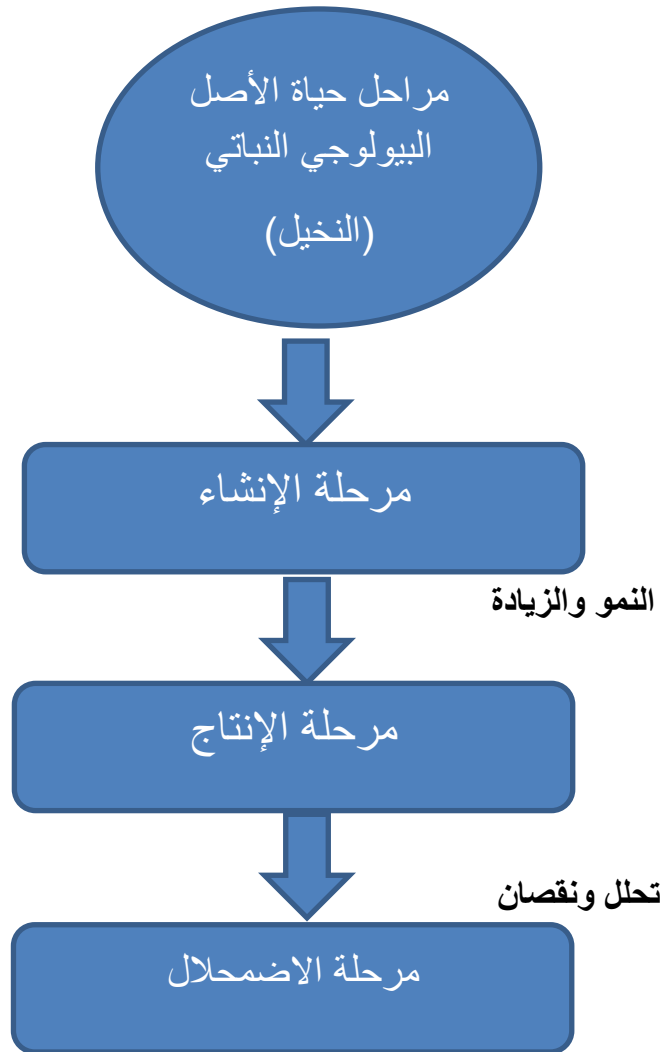
10 سنوات وانطلاقا من هذه المعادلة يتم حساب عمر النخيل الذي يختلف عمرها عن 10 سنوات

والجدول التالي يوضح قيمة النخلة بالتناسب مع عمرها :

عمر النخلة	قيمة النخلة
10 سنوات	960400.00 دج
15 سنة	1440600.00 دج
20 سنة	1920800.00 دج
25 سنة	2401000.00 دج

تعتبر هاته الأرقام تقديرية حسب رأي الخبير الفلاحي

ومن خلال مما سبق يتم ترجمة هاته البيانات بوضع مخطط يوضح عملية التحول البيولوجي النباتي (النخيل)



الشكل-2- يوضح مراحل حياة النخيل

التسجيل المحاسبي: يتم ادراج كافة المصاريف التي يتحملها المنتج خلال الدورة ضمن تكلفة انتاج المحصول

1-تسجيل مصاريف الأسمدة (الملحق رقم1)، (الملحق رقم 2)

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

2049999.91	1722689.00 327310.91	2015/01 ح /مشتريات الاسمدة ح /الرسم على القيمة المضافة ح /مورد فاتورة رقم 012015 (الملحق 01)	401	382 4456
3052000.00	2800000.00 252000.00	2015/03 ح /مشتريات الاسمدة ح /الرسم على القيمة المضافة ح /مورد فاتورة رقم 032015 (الملحق 02)	401	382 4456
		المواد القابلة للاستهلاك التموينيات الأخرى المخزنة استلام المواد الأولية	382	321
		مورد بنك تسديد المورد	512	401
		تموينيات أخرى المواد القابلة للاستهلاك استهلاك الاسمدة	321	602

ملاحظة : حيث انه يتم تسجيل كافة المصاريف بنفس الطريقة

2-التمور : يوجد لدى التعاونية نوعين من التمور (دقلة نور وغرس) ويكون موسم التمور من شهر أكتوبر لغاية آخر ديسمبر، تتحمل المؤسسة خلال هذه الفترة مجموعة من المصاريف تدخل ضمنها تكلفة انتاج التمر

تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاج	مخزون من المنتجات انتاج مخزن دخول المنتجات الى المخازن	7249	3559
تكلفة الانتاج	تكلفة الإنتاج	انتاج مخزن مخزون من المنتجات خروج المنتج لغرض البيع	355	724

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

خطوات البيع: من اجل بيع محصولها من التمر تقوم التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات بالإعلان عن نيتها بالبيع وذلك باجتماع الجمعية العامة بمقر التعاونية بحيث يفوض رئيس مجلس التسيير بإكمال عملية البيع وتكون وفق محضر محرر وتتم عملية البيع وفق مزايدة من طرف الزبائن .

وتتم عملية التسجيل المحاسبي كالتالي:

72	انتاج مخزن	تكلفة الإنتاج	تكلفة الانتاج
35	مخزونات من المنتجات المخزون لغرض البيع		
411	زبون منتج تام المخزون لغرض البيع فاتورة بيع (محضر جلسة 2016/02)	322000.00	322000.00
512	زبون منتج تام تسديد بشيك بنكي	322000.00	322000.00
411			

ثانيا: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية

تعتبر الأصول البيولوجية الحيوانية مصدرا هاما لإنتاج الألبان واللحوم والصوف والبيض والعسل وغيرها كما أن صناع هذه المنتجات تعتبر من أهم أوجه استغلال رؤوس الأموال كما هو الحال في الدول المتقدمة في أوروبا وأمريكا.

يتوقف اعتبار الأصل البيولوجي الحيواني استثمارا أو مخزونا بالنسبة للمؤسسة على الغرض الأساسي من اقتنائه، فإذا كان الأصل المقتنى هو ملك للمؤسسة وتنتظر أن يحقق إيراد في المستقبل القريب (أقل من سنة مالية) عن طريق بيعه لذاته يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة (المخزونات)، أما إذا كان هذا الأصل المقتنى هو ملك للمؤسسة وينتظر أن يحقق إيراد في المستقبل البعيد (أكثر من سنة مالية)

من خلال الاستفادة منه (الحليب، الصوف، العسل، اللحم...) يعتبر في هذه الحالة أصلا ثابتا يسجل يتم التسجيل المحاسبي لعملية دخول الأصول البيولوجية للمؤسسة، بحيث تكون بالغة وجاهزة للإنتاج، ونكون هنا أمام ثلاث حالات:

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

- الحصول على الحيوانات عن طريق الشراء (الاقتناء النقدي).
- الحصول على الحيوانات عن طريق الإسهام.
- الحصول على الحيوانات عن طريق الإنتاج.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

XXXX	ح / أصول بيولوجية حيوانية	25
XXXX	ح / الرسم المقابل للاسترجاع	455
XXXX	ح / إهلاك الأشجار	284
XXXX	أو ح / رأس مال	101
XXXX	أو ح / الإنتاج المثبت للأصول الملموسة	723
	اقتناء أصول بيولوجية حيوانية (استثمارات)	

أما في حالة شراء المؤسسة لحيوانات بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب فهذا يعتبر نشاطا تجاريا يعالج وفق منظور المحاسبة المالية في المؤسسات ذات الطابع التجاري» يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

XXXX	XXXX	ح /مشتريات حيوانية	382
XXXX	XXXX	ح /الرسم القابل للاسترجاع	445
XXXX		ح /موردو السلع والخدمات اقتناء أصول حيوانية لإعادة بيعها	401
XXXX	XXXX	ح /مشتريات حيوانية ح/ مشتريات حيوانات دخول الحيوانات إلى المزرعة	382
XXXX		ح /موردو السلع والخدمات	401
XXXX		ح/ البنك دخول الحيوانات إلى اقتناء أصول بيولوجية	382

قد تحصل المؤسسة على حيوانات لاستغلالها كاستثمار» ولكن هذه الحيوانات لم تبلغ بعد» ولم تصبح بعد جاهز للإنتاج يتم تسجيلها ضمن ح/2350 تثبيات قيد الإنجاز كما يلي:

XXXX	XXXX	ح /أصول بيولوجية حيوانية قيد الانجاز	235
XXXX		ح/ النقديات اقتناء أصول بيولوجية حيوانية غير بالغة لاستثمارها	512

تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج» وتتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف من أمثلتها:

- تكلفة الأعلاف.
- مرتب الطبيب البيطري.
- إيجار الحظائر.

يتم تسجيل هذه المصاريف خلال الدورة المحاسبية حسب طبيعتها في حسابات الأعباء كما يلي:

XXXX	XXXX	ح /أعلاف مستهلكة	6014
XXXX	XXXX	ح /مواد بيطرية مستهلكة	6015
XXXX		ح /اعلاف	314
XXXX		ح / مواد بيطرية استهلاك مواد لصالح الحيوانات	315

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

XXXX	XXXX	ح /الأعباء	6x	
XXXX		ح/ البنك تسديد مصاريف مختلفة لصالح الحيوانات	382	

في نهاية السنة المالية يتم دمج كافة المصاريف المنفقة على الحيوانات إلى حساب 2350 وحيوانات قيد الإنجاز تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات للمصاريف واستقلالية الدورات المالية كالتالي:

XXXX	XXXX	ح /أصول بيولوجية حيوانية قيد الانجاز ح/ الإنتاج المثبت للأصول الملموسة اثبات تثبيات جاري انجازها	2340	7323
------	------	--	------	------

عندما تصبح الحيوانات بالغة وقادرة على الإنتاج يتم تحويلها إلى ح/ 25 أصول بيولوجية حيوانية كما يلي:

XXXX	Xxxxx	ح /أصول بيولوجية حيوانية ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الانجاز وصول الحيوانات مرحلة الانتاج	25	2340
------	-------	--	----	------

في حالة وفاة أي أصل بيولوجي حيواني في المزرعة تتحمل المؤسسة قيمة الحيوان المتوفى من خلال تسجيله ضمن حسابات المصاريف كما يلي:

XXXX	XXXX	ح /نواقص القيمة عن خروج الأصول الملموسة ح/ أصول حيوانية وفاة أحد الأصول الحيوانية	625	25
------	------	---	-----	----

في حالة إنجاب الحيوانات المستخدمة كاستثمار داخل المؤسسة: « هنا تعتبر الحيوانات الناتجة (عجول، خراف) مخزونات تسجل كما يلي:

XXXX	XXXX	ح /حيوانات ح/ انتاج المخزن زيادة حيوانات نتيجة الانجاب	32	724
------	------	--	----	-----

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

عند تحقق الإنتاج (حليب أو صوف أو لحوم على شكل عجول مثلاً...) يتم إدخالها إلى المخازن بتكلفة الإنتاج، وتسجل محاسبياً كما يلي:

XXXXX	XXXX	ح /منتجات تامة من أصل حيواني ح/ انتاج المخزن ادخال المنتجات الى المخازن	724	3532
-------	------	---	-----	------

عند قيام المؤسسة ببيع المنتجات، تخرج هذه الأخيرة من المخازن بتكلفة الإنتاج وتفتور بسعر البيع كما يلي:

XXXXX	XXXX	ح /الإنتاج المخزن ح/ منتجات من أصل حيواني استخراج المنتجات من المخزن للبيع	355	723
XXXXX XXXXX	Xxxx	ح /الإنتاج المخزن ح/ انتاج مباع ح/ الرسم المحصل فاتورة بيع المنتجات (حليب، صوف...)	71 455	411
XXXXX	XXXX	ح /البنك ح/ الزبائن تحصيل قيمة المبيعات	411	512

عند تنازل المؤسسة عن الحيوانات المستخدمة كاستثمار يتم معالجة عملية التنازل كالأصول الثابتة الأخرى كما يلي:

XXXXX XXXXX	Xxxx	ح /الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيات ح/ الأصول البيولوجية الحيوانية ح/ فوائض القيم عن خروج أول مثبنة تسجيل عمليات التنازل بربح	25 752	462
XXXXX	XXXX XXXX	ح /الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيات ح /نواقص القيم عن خروج أصول مثبنة ح /الأصول البيولوجية الحيوانية تسجيل عملية التنازل بخسارة	25	652 462

تقييم الأصل البيولوجي الحيواني (الابقار):

من خلال المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية نلتجئ للتسجيل المحاسبي لبعض من العمليات المحاسبية التي قامت التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات الوادي بشراء ابقار وتمت هذه المرحلة وفق محضر جلسة (انظر الملحق 03) وتم شراء هذه الابقار بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب فهذا يعتبر نشاطا تجاريا ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

382	401	ح /مشتريات حيوانية ح /موردو السلع والخدمات اقتناء أصول حيوانية لإعادة بيعها (محضر جلسة 2015/04/15)	3650000.00	3650000.00
32	382	ح /مشتريات حيوانية ح/ مشتريات حيوانات دخول الحيوانات إلى المزرعة	3650000.00	3650000.00
401	382	ح /موردو السلع والخدمات ح/ البنك دخول الحيوانات إلى اقتناء أصول بيولوجية	3650000.00	3650000.00

تقوم التعاونية بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف تكلفة الاعلاف ومرتب الطبيب البيطري (انظر الملحق 04)

يتم تسجيل هذه المصاريف خلال الدورة المحاسبية حيث طبيعتها في حسابات الأعباء كما يلي

6014	ح /اعلاف مستهلكة	39590.98	
6015	ح /مواد بيطرية مستهلكة	25000.00	
314	ح /اعلاف	39590.98	
315	ح / مواد بيطرية	25000.00	
	استهلاك مواد لصالح الحيوانات		

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لتقييم واقع ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية

6x	ح /الأعباء	590.98 ، 64	590.98 ، 64
382	ح/ البنك تسديد مصاريف مختلفة لصالح الحيوانات		

تخرج هذه الأخيرة من المخازن بتكلفة الإنتاج وتفوتر بسعر البيع (انظر الملحق 05) كما يلي:

723	ح /الإنتاج المخزن	590.98 ، 714 ، 3	590.98 ، 714 ، 3
355	ح/ منتجات من أصل حيواني استخراج المنتجات من المخزن للبيع		
411	ح /الإنتاج المخزن	4119500.00	3850000.00 269500.00
71 455	ح/ انتاج مباع ح/ الرسم المحصل فاتورة البيع رقم N067 2015		
512	ح /البنك	4119500.00	4119500.00
411	ح/ الزبائن تحصيل قيمة المبيعات		

المطلب الثاني: الإفصاح عن القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية بمثابة المردود الفعلي لنشاط المؤسسة ولمختلف العمليات التي تقوم بها خلال الدورة حيث تصف وتعبر عن الوضعية الحالية وإعطاء الصورة الصادقة عن المؤسسة، وفي ما يلي سنقوم بعرض أهم القوائم التي تعدها التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات الوادي وهي:

(الميزانية وجدول حساب النتيجة وجدول تدفقات الخزينة وقائمة تغير في راس المال).

أولاً: الميزانية:

وهي عبارة عن قائمة تعدها المؤسسة تعبر فيها عن جرد في لحظة زمنية معينة لعناصر الأصول والخصوم، / وكذا الآجال التي ترتب حسبها هذه العناصر باستخدام خاصية السيولة والاستحقاق.

ومن خلال الميزانية التي أعدها التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات الوادي المتعلقة بالسنة المالية 2019

عرض الميزانية:

1- ميزانية الأصول:

- الأصول الثابتة : حيث تتضمن مختلف الأصول المادية والمعنوية التي تتجاوز مدة بقائها في المؤسسة أكثر من سنة حسب خاصية المدة الزمنية، وتندرج فيها كافة التثبيات والمعدات والأدوات.
- الأصول المتداولة: حيث تضم كل من الأصول التي لا تتجاوز مدة بقائها في المؤسسة أكثر من سنة حسب مبدأ السيولة تتضمن المخزونات والزبائن وكذا الخزينة.

2- ميزانية الخصوم: ويتم ترتيبها على حسب درجة الاستحقاق ومبدأ السنوية في التفرقة بين الخصوم المتداولة والغير متداولة.

- رؤوس الأموال .
 - خصوم غير جارية .
 - خصوم جارية .
- تقيم عناصر الميزانية: تم التقييم لعناصر الميزانية وفق التكلفة التاريخية بالنسبة للاستثمارات العادية والقيمة السوقية بالنسبة للأصول البيولوجية.

مكونات الميزانية:

- 1- معلومات متعلقة بالدورة الحالية N والدورة السابقة N-1 من أجل السماح بإجراء المقارنة.
 - 2- كذلك على عمود مخصص للملاحظات التي يتم من خلالها شرح بعض عناصر الميزانية.
 - 3- عمود يوضح البالغ الخام لعناصر الأصول وعمود آخر مخصص لتبين خسائر القيمة الإهلاك و المؤونات.
- ومن خلال الميزانية التي أعدها التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات الوادي نلاحظ أنما إلتزمت بالشروط التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من أجل إعداد القوائم المالية.
- نقوم بقراءة لقائمة الميزانية: (انظر الملحق رقم 06)

** إجمالي الأصول الغير جارية بصافي القيمة : 2953331، 61 دج

تتضمن كل من التثبيات المادية والمعنوية ومن بينها الأصول البيولوجية

** إجمالي الأصول الجارية بصافي القيمة : 21236168، 26 دج

المخزونات وحساب الزبائن و خزينة الأصول .

* إجمالي الأموال الخاصة : 9372558، 19 دج

تتضمن كل من رأس المال و احتياطات و الأرباح الغير موزعة ونتيجة الدورة .

إجمالي خصوم جارية (انظر الملحق رقم 07)

- حساب الموردون : 18;14256635 دج

- ضرائب : 432602، 00 دج

- ديون أخرى : 127704، 50 ج

* **جدول حساب النتيجة:** هو عبارة عن قائمة مالية تعدها المؤسسة تبين فيها كافة النواتج وكذا التكاليف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة ومن خلال الفرق بين الإنتاج و التكاليف نتحصل على نتيجة الدورة إما ربح أو خسارة ؛ ووفق لما نص عليه النظام المحاسبي المالي فإن على المؤسسة أن تفصح على المعلومات اللازمة، ويجب أن يحتوي على معلومات تخص الدورة الحالية و الدورة السابقة من أجل إجراء مقارنة، ويتم إدراج الناتج عن بيع السلع أو تقديم خدمات بعد التأكد من تحصيلها.

- تفصح المؤسسة في جدول حساب النتيجة عن تحليل الأعباء حسب طبيعتها: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض

-الإجمالي للاستغلال.

- منتجات الأنشطة العادية.

- المنتجات المالية والأعباء المالية.

- أعباء المستخدمين.

- الضرائب و الرسوم؛

- مخصصات الإهلاك؛

- العناصر الغير مالية؛

- :النتيجة العادية قبل توزيع الأرباح.

ومن خلال جدول حساب النتائج الذي أعدته التعاونية الفلاحية لولاية نلاحظ أنه تم الإفصاح على (انظر الملحق رقم 08):

إنتاج السنة المالية: 25816511، 38 دج

● استهلاك السنة المالية : 24006145، 94 دج

● القيمة المضافة للاستغلال: 1810365، 44 دج

● إجمالي فائض الاستغلال: 336594، 30 دج

● النتيجة العملية: 11538، 88 دج

النتيجة المالية :

النتيجة العادية قبل الضرائب: 822538، 88 دج

النتيجة الصافية: 822538، 88 دج

ثالثا : جدول تدفقات الخزينة

هو عبارة عن قائمة تبين مقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة، وتصنف التدفقات النقدية إلى التدفقات من الأنشطة التشغيلية وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات من الأنشطة التمويلية.

1- عرض جدول تدفقات الخزينة

يتم التوصل آليا بحسب برنامج المحاسبة للجدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة (أنظر الملحق رقم 09).
في جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة 51 التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات الوادي تفصح المؤسسة على المعلومات اللازمة المحتواة في جدول تدفقات الخزينة

وتكون متعلقة بالدورة المالية N والدورة المالية N-1 من إجراء المقارنة

➤ تفصح المؤسسة في جدول تدفقات خزنتها على:

- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال وتضم :
التحصيلات المقبوضة من الزبائن، المبالغ المدفوعة إلى الموردين والمستخدمين، الفوائد والمصاريف المالية المدفوعة،
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير عادية

● تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من أنشطة الاستغلال:

- تدفقات الخزينة المتأتية من دورة الاستثمار وتضم :

● التسديدات لحيازة القيم الثابتة المادية و المعنوية.

● تحصيلات التنازل عن القيم الثابتة المادية و المالية.

● تحصيلات أخرى.

● تحصيلات التنازل عن القيم الثابتة المالية.

● الفوائد المحصلة عن التوظيفات المالية.

● التدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية.

- تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية وتضم :

التحصيلات الناتجة عن إصدار أسهم مع علاوة إصدار.

حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي قامت التعاونية الفلاحية المتعددة الأرباح الوادي

- التحصيلات المتأتية من القروض ؛
 - تسديدات القروض و الديون الأخرى المماثلة ؛
 - تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية ؛
 - تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة؛
 - التغير في الخزينة للفترة؛
 - الخزينة ومعدلاتها عند افتتاح السنة المالية؛
 - الخزينة ومعدلاتها عند إقفال السنة المالية؛
 - التغير في الخزينة خلال الفترة؛
 - المقاربة مع النتيجة المحاسبية حيث كان؛
- الجدول التالي يمثل تدفقات الخزينة:

2018	2019	البيان
8704323.73	-1663135.45	تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من أنشطة الاستغلال
		تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية
		تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية
6429794.90	16171373.95	التغير في الخزينة للفترة
16171373.95	14871686.46	التغير في الخزينة خلال الفترة
9741579.05	-1299690.49	المقاربة مع النتيجة المحاسبية

رابعا: جدول حركة رؤوس الأموال الخاصة:

بالإضافة إلى حساب نتيجة المؤسسة التي تستعرض من خلاله نتيجة نشاطها الاستغلالي، فإن جدول حركة رؤوس الأموال يقدم بدوره معلومات على الحقيقة الاقتصادية للنتيجة المحددة مسبقا في الدورة من خلال عرضه للتغيرات في رؤوس أموال المؤسسة بتاريخ تحديدها لنتيجة نشاطها، حيث تعرض المؤسسة من خلال هذا الجدول نوعين من المعاملات:

- حركة أسهمها واحتياطاتها؛
 - إجمالي النتائج المولدة سواء أدرجت في حساب النتيجة أم لم تدرج؛
 - الأثر عند تغيير الطرق المحاسبية؛
 - بعض المعاملات مثل تحويل العملات الأجنبية أو التغيرات في القيمة العادلة؛
- ومن العناصر الواجب عرضها في جدول حركة رؤوس الأموال: إيرادات وأعباء الدورة مع عرضها المفصل بين المخصصة للمساهمين في رأسمال الشركة الأم وبين المخصصة لفائدة الأقلية.

- الأثر على النتيجة الصافية للدورة؛

- إجمالي المتجمع لتغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء. (أنظر الملحق رقم:10)
وحيث كانت كما يلي:

البيان	رأس المال	الاحتياطات والنتيجة
رصيد N-2/12/31	977069.53	741126.91
النتيجة الصافية للعملية		1991884.16
رصيد N-1/12/31	977069.53	2733011.07
النتيجة الصافية للعملية		1111538.88
رصيد N/12/31	977069.53	3844549.95

فيما يتعلق بالإفصاح عن القوائم المالية:

أشار (رئيس المصلحة المحاسبة والمالية) يتم التفرقة بين الأصل والمخزون الزراعي في المؤسسة من خلال المدة التي يبقى في هذا الأصل داخل المؤسسة حيث نقول عن الأصل البيولوجي اذا كانت مدة بقاءه اكثر من سنة في المؤسسة ونقول انه مخزون اذا كانت مدة بقاءه اقل من سنة وعن الإفصاح والتكاليف والارادات خلال الدورة يتم في جدول حساب النتائج للمؤسسة من خلال انتاج الدورة واستهلاكاتها.

فيما يخص المشاكل التي تواجهها التعاونيات الفلاحية

وعن المشاكل التي تواجهها التعاونيات الفلاحية في الممارسة المحاسبة الزراعية هو غياب مدونة حسابات خاصة بالقطاع الزراعي الامر الذي يترك المجال مفتوح حول اجتهادات المكلفين بالمحاسبة بدوره يؤثر على عملية المقارنة و ايضا عدم تزامن وترافق الدورة المالية مع موسم النشاط الزراعي اثر هذه الأخير على تحميل مصاريف الدورة الحالية للدورة السابقة مما يخلق مشاكل في الإفصاح ويؤثر على الصورة السابقة وأيضاً غياب لقوائم مؤسسة سوق نشطة الامر الذي يصعب من عملية التقييم، ومن خلال المقابلة الشخصية نستخلص ان التعاونيات الفلاحية تلتزم بقواعد وشروط المحاسبة الزراعية من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي إلا أنه توجد بعض النقائص المتعلقة بالممارسات المحاسبية في هذا النشاط، نظراً لخصوصيته الامر الذي يستلزم اصلاحاً محاسبياً جاد يلي كافة احتياجاته مثله مثل القطاعات الأخرى التي شملها الإصلاح من بينها قطع البنوك والتأمينات وكضرورة حتمية فانه يجب على المنظرين في مجال المحاسبة ومتخذي القرارات في الجزائر استحداث إصلاحات جذرية تلبي احتياجات القطاع الزراعي .

خلاصة الفصل:

يعتبر هذه الفصل بمثابة الاسقاط التطبيقي لما تضمنه الجانب النظري من الدراسة حيث تم تسليط الضوء على ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية وأيضا على آليات وطرق تقييم لأصولها البيولوجية من خلال دراسة حالة التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات حيث ان التعاونية تلتزم بقواعد النظام المحاسبة الزراعية فيما يتعلق بالاعتراف والقياس والافصاح وانها تقوم بعملية التقييم لأصولها البيولوجية وفق القيمة السوقية تلبية لمتطلبات القياس في مجال الأصول البيولوجية.

خاتمة

التجائنا لموضوع بحث ملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية و اردنا معرفة تلبية وملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية وما مدى التزام التعاونيات الفلاحية بمتطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي و الى أي مدى يلبي نظام المحاسبة المالي احتياجات ممارسة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية والمعياري الدولي 41، وماهي المشاكل والعراقيل التي تواجهها التعاونيات في تطبيق المحاسبة الزراعية، بحيث قسم موضوع البحث الى فصلين وانطلاقا من الفرضيات الأساسية وباستخدام المنهج المشار إليه، تمثل الفصل الأول في :

الدراسات السابقة والإطار النظري قصد ادراج كل العناصر التي لها أهمية وصلة بالبحث، اما الفصل الثاني فتمثل في:

عرض ومناقشة الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة هدفت إلى إبراز ملائمة المحاسبة الزراعية في التعاونيات الفلاحية حيث تشمل الخاتمة الى النتائج المتوصل اليها وكذا التوصيات الهامة في موضوع البحث وفق لما جاء به النظام المحاسبي بالإضافة الى إعطاء مجموعة من الافاق البحثية لهذه الدراسة وقد تم عرض بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسات الحالية للتعرف الى ما توصلت اليه هذه الدراسات من ناحية، وبيان ما يمكن ان تضيفه الدراسات الحالية من ناحية أخرى.

حيث لوحظ ان الدراسات الحالية اختلفت عن الدراسات السابقة من حيث القطاع .

حيث تمت معالجة الهدف الرئيسي من الدراسة المتمثل في ملائمة المحاسبة الزراعية المتمثل في دراسة حالة للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات الوادي التي فيها اجراء مقابلات شخصية مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبية والخبير الفلاحية وكذا الاطلاع وتحليل بعض الوثائق المؤسسة من اجل إعطاء الدراسة أكثر مصداقية

اختيار الفرضيات: من خلال الدراسة الميدانية وقصد الإجابة على الاشكال المطروح تم اختيار الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج التالية

- **الفرضية الأولى:** تأكيد الفرضية التي تنص على ان التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات تلتزم بقواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي.

تبين ذلك من خلال عرض طرق التقييم وطريقة معالجتها محاسبيا وكذا التسجيلات المحاسبية من خلال دراسة حالة تحقق ان التعاونية تلتزم بشروط الاعتراف والقياس وعرض القوائم المالية.

- **الفرضية الثانية:** تأكيد الفرضية التي تنص على ان التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات تواجه بعض المشاكل والعراقيل المرتبطة بممارسة المحاسبة الزراعية وذلك من خلال دراسة حالة تحقق ذلك من خلال مقابلات شخصية مع موظفي مصلحة المحاسبة والمالية تبين وجود بعض العراقيل والمشاكل:

 1. عدم وجود مدونة حسابات خاصة.
 2. غياب المقدرة على الإفصاح الشامل وذلك لعدم وجود ميزانية مفصلة تظهر مختلف بنود الأصول البيولوجية.
 3. عدم وجود سوق نشط يسهل في عملية تقييم الأصول البيولوجية.
 4. عدم وجود محاسبة خاصة بالقطاع الفلاحي.

- **الفرضية الثالثة:** تأكيد الفرضية التي تنص على ان التعاونيات الفلاحية تطبق معيار المحاسبة الدولي 41 وذلك من خلال اعداد القوائم المالية التي تزيد من موثوقيتها وكذا استخدامها القيمة العادلة باعتبار ان القيمة العادلة أسلوب لقياس وتقييم الأصول البيولوجية.

نتائج الدراسة:

- تطبق التعاونيات الفلاحية معيار المحاسبة الدولي رقم 41
- التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات تلتزم بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي وكذا قواعد التسجيل والافصاح المحاسبي.
- يتعذر على التعاونية تطبيق كل الشروط المتعلقة بالتقييم المحاسبي للأصول البيولوجية وذلك بسبب الظروف البيئية المحاسبية أهمها غياب السوق النشط.
- عدم وجود نموذج مضبوط لتقييم الأصول البيولوجية حيث ان النظام المحاسبة المالي لم يتم تحديثه منذ إصداره ولم يتم اصدار نموذج مباشر يعالج القطاع الزراعي.

التوصيات:

- ادراج خبراء معتمدين ومكاتب مختصة في تقييم الأصول البيولوجية
- الاستفادة من تجارب وخبرات الدول في مجال المحاسبة الزراعية
- استحداث محاسبة زراعية الخاصة بالقطاع الفلاحي مع توفير مدونة حسابات خاصة بها
- عقد ندوات وايام دراسية حول إشكالات المحاسبة في القطاع الفلاحي
- تفعيل أسواق خاصة بالقطاع الفلاحي تهتم بتسعير المنتجات الزراعية

آفاق الدراسة:

- توسيع الدراسة الحالية الى عينة أكبر مجموعة من التعاونيات والمؤسسات الزراعية.
- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS41 في المؤسسات والتعاونيات الزراعية الجزائرية.
- تقييم أكبر وأدق للممارسات المحاسبية الزراعية للنشاط الزراعي والحيواني.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

1. سيد عطاء الله سيد، النظريات المحاسبية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009.

2. قاسم نايف علوان، د- الزباني، القيمة المضافة، عمان، دار الثقافة للنشر، 2008 .

البحوث و الرسائل الجامعية:

1. جوهري أيوب وخويلدي الطاهر، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019 .

2. زينب علي أبو عبده، مشاكل القياس و الافصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية، مصر، جامعة المنصورة، رسالة ماجستير، 2010 .

3. سميرة فرج عليوة، تطوير القياس و الافصاح المحاسبي عن الأصول الحيوية في اطار المعايير المحاسبية، مصر، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة ماجستير، 2010.

4. وليد عمر البشير ابراهيم، مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان و المعيار الدولي رقم 41، مذكرة ماجستير، جامعة الجزيرة، نوفمبر 2016 .

المجلات :

1. أشواق بن قدور، المحاسبة في النشاط الزراعي :دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعملة و السياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020.

2. بالرقى التجاني، القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده و مدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 8، سنة 2008 .

3. التميمي وحسن، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 31، المجلد 8، تشرين الثاني، 2012 .

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

5. سامي محمد الدينوري، المحاسبة الزراعية الخاصة والنوعية في النشاط الزراعي المبادئ والفروض، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 2، العدد 8 .

6. صفوت مصطفى محمد ابراهيم، مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي ومقترحات معالجتها في اطار معايير التقارير المالية والدولية الحديثة، القاهرة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 1، يناير 2007 .
7. فالح راشد العازمي، أثر المتغيرات المستحدثة في بيئة المحاسبة المالية على الافصاح المحاسبي، جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية، العدد 4، 2012 .
8. منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي والقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 (دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41)مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 36، 2013.

ثانيا: المراجع الأجنبية

1. Crujisen ،Biological Assets: fair value vs Historical Cost .
2. Rozentale & Ore :Evaluation of Biological Assets :Problems and Solution .
3. Obrzezgiewicz :Valuation of plat Biological Assets Lncluding Risk of Agricultural Activity .

الملاحق

الملحق رقم 01:

Designation	N° de LOT	Quantité	Unité	Prix Unitaire	Rem	TVA	Montant
NPK 15-15-15 RASHI SULFATE DE POTASSE BASE SULFATE DE POTASSE	25	10	TM	69 747,90	0	19	897 479,00
	FACTURE			2015	0,00	0	0,00
PERLUREE 40%	21PERL001	10	TM	59 863,66	0	19	598 638,60
PHOSPERT	20PHOS002	5	TM	85 714,28	0	19	428 571,40
Total DA HT							1 722 689,00
TVA 19%							327 310,91
Total DA TTC							2 049 999,91

الملحق رقم 02:

Description du Produit	U.M.	N.B.C.	Quantité	P.U. HT	Montant HT	TVA
050601 SOUFRE SUBLIME (S*50KG)	BS	20 000	20 000,00	140,00	2 800 000,00	9
Total Hors Taxe					2 800 000,00	
TVA 9%						
HT	2 800 000,00		Montant T.V.A		252 000,00	
T.V.A	252 000,00					
N° RI	77400346		Total T.T.C.		3 052 000,00	
Arrêter la présente facture à la somme de : trois millions cinquante deux mille Dinars						

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

التعاونية الفلاحية
المتعددة النشاطات
الـ وادي

محضر جلسة

عام الفين وخمسة عشر وفي يوم الاثنين الموافق للحادي عشر من شهر ماي وعلى الساعة التاسعة والنصف صباحا انعقد اجتماع بمقر التعاونية ضم مجلس التسيير

الحاضرين :

رئيس التعاونية	هقي اوتيس
مدير التعاونية	زبيدي عبد الرزاق
عضو المجلس	بوصبيح صالح الأخضر
عضو المجلس	خلوط عبد الله
عضو المجلس	هزلة عبد الغني

جدول الأعمال :

1 تفويض للشراء أبقار حلوب

افتتحت الجلسة من طرف الرئيس الذي شكر الحاضرون على تلبية الدعوة والحضور إلى هذا الاجتماع ثم أحال الكلمة للمدير الذي بدوره شكر الحاضرين ثم أدرجت النقطة الوحيدة في جدول الأعمال

وطبقا لما جاء في محضر جلسة ليوم 2015/04/15 والذي يقضي بتفويض السيدان زبيدي عبد الرزاق و هقي اوتيس لشراء ما اتفق عليه وبعد إتمام عملية الشراء بالمواصفات المتفق عليها أما الثمن يفصله الكشف التالي

الكشف

رقم	تعيين العمليات	العدد	سعر الوحدة	المبلغ الاجمالي
1	بقر حلوب	10	330 000.00	3 300 000.00
2	ثور فحل	01	350 000.00	350 000.00
	المجموع الكلي			3 650 000.00

وفي الأخير شكر مجددا الرئيس والمدير أعضاء المجلس ورفعت الجلسة في تاريخه على الساعة الحادية عشر صباحا

N°	Désignation	U.M.	Qté	Prix Unit.	Tva	Montant H.T.	Montant TTC
1	SON 25KG.	Qx	22,00	1 651,00	9,00	36 322,00	39 590,98
Total H.T.						36 322,00	
Total Tva						3 268,98	
Timbre						0,00	
Total TTC						39 590,98	

Mode de Paiement : Chèque

Chèque N° : 9779620

Arrêtée la présente facture en TTC à la somme de :

TRENTÉ NEUF MILLE CINQ CENT QUATRE-VINGT DIX D.A. ET QUATRE-VINGT DIX HUIT CENTIMES

Cachet et Signature

التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات الوادي**CASAP EL-OUED**

Agrement N° 02 03 39

N° Fiscal 098439010038726

NIS 098439010038726

N° Article 39014101101

C B N° 003003943002463000 48 BADR GUEMAR

FACTURE N°067 /2015

Doit à MR : SAIDI ABDELYAKINE DJAMAA EL OUED

N°	DESIGNATION	QUANTITE	TVA	UNITE	P.U / HT	MONTANT
1	Génisses pleines .	10	07%	U	ج.د. 350,000.00	ج.د. 3,500,000.00
	Race Montbéliard .					
	Age , environ 20 à 30 mois .					
	Géstante : environ 4-7 mois .					
	Poids : environ 500-570 kgs par tête					
2	Taureau	01	07%	U	ج.د. 350,000.00	ج.د. 350,000.00
Total hors taxe :						ج.د. 3,850,000.00
Taxe sur valeur ajouté 7 % -						ج.د. 269,500.00
Timbre :						
Total tout taxe compris :						ج.د. 4,119,500.00

Arretée la presente facture à la somme de quatre millions cent dix-neuf mille cinq cents Dinars Algériens

الملحق رقم 06:

CASAP EL-OUED		BILAN				Année 2019
EL-OUED		Exercice clos le 31/12/2019				le 23/05/2021
ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net	
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)						
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif						
Immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles						
Terrains						
Bâtiments		4338832.90	2720541.70	1618291.20	1805776.45	
Installations techniques, Matériels et Outillages		5329384.92	4126259.92	1203125.00		
Autres immobilisations corporelles		8388632.15	8354716.74	31915.41	53392.33	
Immobilisations en concession						
Immobilisations encours						
Immobilisations financières						
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachées						
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non courants		100000.00		100000.00	100000.00	
Impôts différés actif						
TOTAL ACTIF NON COURANT		18154849.97	15201518.36	2953331.61	1959168.78	
ACTIF COURANT						
Stocks et encours		4887057.43		4887057.43	13973206.08	
Créances et emplois assimilés						
Clients						
Autres débiteurs		353900.00		353900.00	371171.47	
Impôts et assimilés		1123527.37		1123527.37	1694041.73	
Autres créances et emplois assimilés						
Disponibilités et assimilés						
Placements et autres actifs financiers courants						
Trésorerie		14871683.46		14871683.46	16171373.95	
TOTAL ACTIF COURANT		21236168.26		21236168.26	32209793.23	
TOTAL GENERAL ACTIF		39391018.23	15201518.36	24189499.87	34168962.01	

CASAP EL-OUED
EL-OUED

Année 2019

BILAN
Exercice clos le 31/12/2019

le 23/05/2021

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		977069.53	977069.53
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées		204580.20	204580.20
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		822538.88	1473994.16
Autres capitaux propres - Report à nouveau		7368369.58	5894375.42
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		9372558.19	8550019.31
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		14256635.18	24249255.69
Impôts		432602.00	794888.00
Autres dettes		127704.50	574799.01
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		14816941.68	25618942.70
TOTAL GENERAL PASSIF		24189499.87	34168962.01

الملحق رقم 08:

CASAP EL-OUED EL-OUED		Année 2019	
COMPTE DE RESULTATS		le 23/05/2021	
Période du 01/01/2019 au 31/12/2019			
Désignation	Note	N	N-1
Vente et produits annexes		25816511.38	58779773.49
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		25816511.38	58779773.49
Achats consommés		22425154.72	52890107.42
Services extérieurs et autres consommations		1580991.22	1079167.69
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		24006145.94	53969275.11
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1810365.44	4810498.38
Charges de personnel		946207.14	2984229.03
Impôts, taxes et versements assimilés		527264.00	1190665.00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		336894.30	635404.35
Autres produits opérationnels		1030481.75	1792570.00
Autres charges opérationnelles			38127.45
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		255837.17	397962.74
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		1111538.88	1991884.16
Produits financiers			
Charges financières			
VI- RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		1111538.88	1991884.16
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		269000.00	517890.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		26846993.13	80572343.49
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		26024454.25	59098349.33
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		822538.88	1473994.16
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		822538.88	1473994.16
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires			
Part du groupe (1)			

الملحق رقم 09:

CASAP EL-OUED
EL-OUED

Année 2019

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Période du 01/01/2019 au 31/12/2019

le 25/05/2021

Désignation	Note	N	N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		28619278.13	65457114.04
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		29731652.49	56508635.40
Intérêts et autres frais financiers payés		32871.09	51456.91
Impôts sur les résultats payés		517890.00	192639.00
Autres encaissements			
Autres décaissements			
Autres impôts			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-1663153.45	8704323.73
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissement provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variations de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		16171373.95	6429794.90
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		14871683.46	16171373.95
Variations de trésorerie de la période		-1299690.49	9741579.05
Rapprochement avec le résultat comptable			

الملحق رقم 10:

CASAP EL-OUED
EL-OUED

Année 2019

ETAT DE VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES

Période du 01/01/2019 au 31/12/2019

le 23/05/2021

Désignation	Note	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2017		977069.53				741126.91
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						1991884.16
Solde au 31 décembre 2018		977069.53				2733011.07
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						1111538.88
Solde au 31 décembre 2019		977069.53				3844549.95