

إشكالية القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في النشاط الزراعي بالجزائر:

بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية

The problem of accounting measurement of biological assets in agricultural activity in Algeria: between fair value and historical cost

حجاج محمد الهاشمي

مخبر التمويل، جامعة قاصدي مرباح – الجزائر

hadjadjhicham@gmail.com

تاريخ النشر: 2025/06/04

أيمن شنافي*

مخبر التمويل، جامعة قاصدي مرباح – الجزائر

Chenafi.aymene@uni-ouargla.dz

تاريخ القبول للنشر: 2025/05/05

تاريخ الاستلام: 2025/03/26

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل الإشكاليات التي تتعلق بالقياس المحاسبي في النشاط الزراعي في الجزائر، مع تركيزها على مقارنة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في قياسه الأصول البيولوجية. تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال مراجعة الأدبيات السابقة وإجراء مقابلات مع متخصصين في المحاسبة الزراعية. قد توصلت الدراسة إلى أن غياب سوق نشط للأصول البيولوجية يؤثر على دقة القياس بالقيمة العادلة، مما يوجه المؤسسات الزراعية إلى اعتمادها على التكلفة التاريخية رغم ضعفها في عكس القيمة الحقيقية للأصول. كما أكدت النتائج على أهمية دور المقومين المستقلين في تحسين دقة القياس المحاسبي، وأوصت بإنشاء سوق نشط للأصول البيولوجية وتطوير نظام محاسبة تكاليف أكثر دقة. الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، القيمة العادلة التكلفة التاريخية، الأصول البيولوجية، المحاسبة الزراعية. تصنيفات JEL: M41، B15.

Abstract:

This study aims to analyze the issues related to accounting measurement in agricultural activity in Algeria, focusing on the comparison between fair value and historical cost in measuring biological assets. The descriptive and analytical approach was adopted by reviewing previous literature and conducting interviews with experts in agricultural accounting.

The study found that the absence of an active market for biological assets negatively affects the accuracy of fair value measurement, leading agricultural institutions to rely on historical cost despite its limitations in reflecting the true value of assets. The results also emphasized the crucial role of independent appraisers in improving accounting measurement accuracy and recommended the establishment of an active market for biological assets as well as the development of a more precise cost accounting system tailored to the agricultural sector.

Keywords: Accounting measurement, fair value, historical cost, biological assets, agricultural accounting

Jel Classification Codes : M41; B15.

* المؤلف المراسل.

حظيت الزراعة بتلك الأهمية البالغة لكونها أحد العناصر الأساسية المحركة للاقتصاد بإعطائه دفعة قوية من خلال توفيره للمقومات الأساسية لحياة الإنسان بتحقيق الأمن الغذائي كهدف رئيسي للدول وتزويد القطاعات التي تتربط مع قطاع الزراعة بالمواد الأولية اللازمة للخطوط الإنتاجية، فكانت الزراعة تمارس في القدم من قبل الفلاحين البسطاء ومع مرور فترة زمنية معينة تطورت ممارستها إلى أن أصبحت الشركات الصغيرة المسيطرة على هذا القطاع فقد كانت تركز هذه الأخيرة على النقد والضريبة في إدارتها لهذا النشاط ومع زيادة مطالبية الشركات التي تعمل في الزراعة بحقها في الحصول على التمويل من البنوك و المؤسسات المالية وأصحاب رؤوس الأموال وبناء على ذلك ظهرت الحاجة إلى نظام محاسبي يسمح لها بإعداد القوائم المالية كون هذا القطاع له خصائص فريدة لا تسمح بتطبيق النماذج المحاسبية الكلاسيكية فيه إلا أنه كانت الردود على المطالب بالبيانات المالية المبينة للوضع الحقيقية للشركات.

نظرا لطبيعة النشاط الزراعي في حد ذاته قد خلقت حالة من عدم التأكد والتعارض عندما طبق النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية بسبب التحولات الجوهرية التي تمر بها الأصول البيولوجية كالنمو والتحلل والتكاثر والإنتاج، فنجمت عن هذه الحالة والتقارب بين الأطراف الباحثة عن التمويل والحاجة إلى إعداد قوائم مالية مبنية على أساس المبادئ المحاسبية الصحيحة إدراج مشروع خاص بالزراعة في جدول أعمال مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1994 سعيا منه لتطوير معيار محاسبي دولي خاص بالزراعة فتم طرح مسودة بيان للمبادئ التي تحدد البدائل و الاقتراحات الممكنة سنة 1996 مع دعوة للجمهور للتعليق عليها وفي سنة 1999 تم الموافقة على المسودة الخاصة بمعيار الزراعة فبعدها تم الأخذ بعين الاعتبار الردود حول هذه المسودة وما جاء فيها حدد شهر ديسمبر من سنة 2000 تاريخا لاعتماد المعيار المحاسبي الدولي 41 الموسوم بالزراعة.

باعتبار المحاسبة لغة تترجم نتائج الأحداث الاقتصادية تساعد مستخدمي مخرجات الأنظمة المحاسبية على اتخاذهم للقرارات الرشيدة كان لزاما على الجزائر في خضم هذه الأحداث الهامة على الساحة الدولية من تبني الإطار التصوري للمعايير الدولية وبناء على ذلك تم إصدار القانون 11.07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي كبادرة لهذا الإصلاح ونظرا للخصوصية التي تمتاز بها الزراعة تم تكييف هذا النظام بما يتماشى مع تلك الخصوصية سعيا في تذليل الصعوبات بمقتضى القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جويلية 2023 المتضمن تكييف النظام المحاسبي مع قطاع الفلاحة.

1.1 طرح الإشكالية:

بعد إصدار النظام المحاسبي المالي المكيف وفق خصوصية قطاع الفلاحة أثيرت قضية اعتبرت إشكالية هامة تتعلق بالقياس المحاسبي في النشاط الزراعي حيث أن المعايير اعتمدت على القيمة العادلة في قياس قيمة الأصول البيولوجية مقابل التكلفة التاريخية وذلك لطبيعة الأسواق النشطة التي تقدم معلومة ذات مصداقية وموثوقة وبمأن النظام المحاسبي المالي نص على استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي وفي ظل عدم وجود تلك الأسواق النشطة التي تستند عليها في إعطاء قيمة للأصول تكون ذات موثوقية من خلال ما تم التطرق له نطرح الإشكالية التالية:

ماهي الإشكاليات التي تتعلق بالقياس المحاسبي في النشاط الزراعي الممارس بالجزائر؟

انطلاقا من التساؤل الرئيسي لموضوع البحث نطرح الأسئلة التالية:

-هل تؤثر طرق القياس المحاسبي المتبعة في النشاط الزراعي على موثوقية الكشوف المالية؟

- هل الاعتماد على المقومون المستقلين يساهم في تحسين دقة التقييم؟

- هل يمكن استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية في البيئة الجزائرية؟

2.1. فرضيات الدراسة:

- هناك تأثير جوهري لطريقة القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية مقابل القيمة العادلة) على موثوقية الكشوف المالية في النشاط الزراعي.

- إن الاعتماد على المقومين المستقلين يساهم في تحسين دقة القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في الجزائر.

- عدم وجود سوق نشط للأصول البيولوجية يؤثر سلبًا على القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في الجزائر.

3.1. الدراسات السابقة:

❖ دراسة صبرينة الرباحي: "مشاكل ممارسة المحاسبة الزراعية وعلاقتها بالبيئة الاقتصادية في الجزائر: دراسة استقصائية" إن الهدف من هذه الدراسة البحثية هو إبراز العلاقة بين معوقات تطبيق المحاسبة الزراعية والبيئة الاقتصادية في الجزائر وبغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول إلى تحقيق الأهداف، تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء باستخدام برنامج (SPSS)، من خلال اختبار عينة مكونة من 40 أستاذ وباحث في مجال المحاسبة والتدقيق، وقد استخلص البحث إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عالية القوة بين المشاكل التي تواجه تطبيق المحاسبة الزراعية والبيئة الاقتصادية في الجزائر، لعدم توافر هذه الأخيرة على شروط المحاسبة عن الأصول الزراعية.

❖ دراسة أشواق بن قدور، المحاسبة في النشاط الزراعي: دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، تهدف هذه الورقة إلى التعرف على الأهداف الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) والنطاق الذي يغطيه وبيان الشروط الواجب توافرها للاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي. وكذلك بيان الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار ومقارنة مدى توافرها المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي أن المخطط أظهر توافقًا أكبر مع المعايير الدولية وعدم وجود فروق جوهريّة من حيث الهدف والقياس والأرباح والخسائر، لكنه أهمل معالجة المنح الحكومية وجوانب الإفصاح المحاسبي.

4.1. أهداف الدراسة

يعد القياس المحاسبي من الأدوات الهامة في المحاسبة من خلال معالجته مدخلات النظام المحاسبي التي تساعد المعدين في تقديم كشوف مالية تبين للمستخدمين الحالة الحقيقية والمعبرة عن الواقع حتى تساعدهم في اتخاذ القرارات بناء على ذلك هدفت هذه الدراسة إلى:

- تحديد الإشكاليات المحاسبية التي تواجه القياس المحاسبي في النشاط الزراعي، خاصة عند استخدام القيمة العادلة والتكلفة التاريخية.

- مقارنة توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع متطلبات النشاط الزراعي، واقتراح تحسينات لمواكبة المعايير الدولية.

- دراسة الدور المهم للمقومين المستقلين في تحسين دقة القياس المحاسبي للأصول الزراعية في الجزائر.

5.1. أهمية الدراسة:

تبرز أهمية موضوع الدراسة من ناحية الجانب النظري حيث نبرز التحديات المحاسبية الحديثة المتعلقة بالنشاط الزراعي، والتي لم تحظ بدراسات كافية والمساهمة في إثراء النقاش العلمي حول طرق القياس المحاسبي للأصول البيولوجية

ومدى فاعلية القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية، أما من الجانب التطبيقي من خلال فهم الإشكاليات المتعلقة بقياس الأصول الزراعية واقتراح حلول عملية لتطبيقها.

6.1. منهجية الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على الجمع بين المنهج الوصفي والتحليلي من خلال جمع البيانات الأولية بواسطة القيام بمقابلات مع المتخصصين في المحاسبة الزراعية ومراجعة الأدبيات المتعلقة بالموضوع لوضع إطار مفاهيمي له بالإضافة إلى تحليل النتائج المتعلقة بالبيانات باستعمال المنهج المقارن.

2. المحور الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي

تم تقسيم الإطار المفاهيمي للفكري للمحاسبة الدولية إلى ثلاث مستويات رئيسية حيث تطرق المستوى الأول للأهداف التي تخدمها المحاسبة أما المستوى الثاني فقد كانت الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وأخيرا المستوى الثالث تضمن القياس المحاسبي وهو ما سنتناوله في هذا المحور حيث نستعرض الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي من تعاريف ومحددات والطرق المتبعة في قياس قيمة الأصول والخصوم.

2.1. مفهوم القياس المحاسبي ومحدداته:

❖ مفهوم القياس المحاسبي:

تعددت المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي باختلاف الأفكار والزوايا التي يتم النظر إليها لهذا الموضوع غير أنها تصب في نفس المعنى وعندما نرجع إلى الإطار الفكري للمحاسبة الدولية والمعتمد بشكل رسمي من قبل لجنة المعايير الدولية (IASB) في الفقرة F-59 نجد أنه: "ترجمة الأحداث المالية إلى لغة رقمية يتم الاعتراف بها وعرضها في القوائم المالية" (الحميد، 2009، صفحة 322).

وكما طرح CAMPELL مفهوما للقياس المحاسبي بأنه: "التعبير الكمي عن التصرفات المالية للشركة يسمى بالقياس المحاسبي ويقول CAMPELL هو تخصيص الأرقام (الأعداد) لتمثل خصائص الأنظمة المادية" (طلال الججاوي و سالم الزويجي ، 2016، صفحة 15)

مما نستخلصه من المفاهيم السابقة نجد أن غالبية الأفكار التي أرتكز فيها في إعطاء مفهوم للقياس المحاسبي هي: "صياغة الأحداث الاقتصادية التي يمر بها الكيان الاقتصادي خلال الدورة المحاسبية في الشكل الرقمي الذي يعبر بدوره عن نتائج هذا تلك الأحداث".

2.2. المحددات الأساسية للقياس المحاسبي:

لقد وضع الإطار الفكري للمحاسبة خمس محددات أساسية للقياس المحاسبي وذلك في بيان لجنة المعايير الدولية (IASB) كما يلي: (الحميد، 2009، صفحة 316)

- الوحدة المحاسبية: يتم قياس أنشطة الوحدة الاقتصادية وعرض نتائج تلك النشاطات في الصورة النقدية مثل الدينار الجزائري وهذا كما هو منصوص عليه في المادة 12 من قانون 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي. (الجريدة الرسمية ، النظام المحاسبي المالي ، 2007، صفحة 4)

- الاستمرارية: المقصود بهذا المحدد أن الشركة أو المنشأة مستمرة وذلك من منظور استمرارية الأعمال ويسمح للمحاسبة من متابعة تطور الشركة. (LAURANT , 2023, p. 25)

- الدورية: يقوم هذا المحدد على وجود فترات زمنية محددة تبين فيها نتيجة دورة نشاط الشركة سواء كان ربحاً أو خسارة وهذا ما جاء به القانون 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية ، النظام المحاسبي المالي ، 2007، صفحة 06)
- مقارنة الكلفة والمنفعة: يسمح هذا المحدد بأن يكون القياس المحاسبي أداة تساعد بدراسة جدوى للأنشطة من خلال مقارنة التكلفة بالمنافع المرتقبة منها.
- الأهمية النسبية: يجب أن تبرز المعلومة التي تم قياسها وفق هذا المحدد كل ما سيكون مؤثراً على مستخدميها اتجاه الشركة أو المنشأة من حيث الناحية الاقتصادية كما نصت عليه المادة 11 من المرسوم التنظيمي 156/08 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07/11 (الجريدة الرسمية ، المرسوم التنفيذي 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07/11، 2008، صفحة 12)
- خصائص الصناعة والتحفظ: يتطلب هذا المحدد عدم التسريع بالاعتراف بالأصول أو الإيرادات مقابل تسريع الاعتراف بالخصوم والخسائر والمصاريف، ويختار من بين البدائل المتاحة السياسة التي لا تبالغ في اثبات قيم أصول المنشأة أو قيمة الإيرادات في الفترة المالية، بينما تقوم بتعظيم قيم الخصوم في الميزانية وقيم المصاريف والخسار الخاصة بالفترة المالية (روتال عبد القادر ، 2023، صفحة 114)

3.2 طرق القياس المحاسبي:

- تبنى الإطار التصوري للمحاسبة في الجزائر كقاعدة عامة للقياس المحاسبي اتفاقية التكاليف التاريخية ومبدأ حسب ما جاء في نص المادة السادسة من القانون 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ونظراً لطبيعة العناصر التي يصعب قياسها وفق طريقة التكلفة التاريخية سمح باستخدام الطرق الآتي ذكرها: (قرار وزير المالية ، 2009، صفحة 6)
- القيمة العادلة: (la Juste Valeur) قد عرفها قرار وزير المالية في ملحق تعاريف المصطلحات بأنها: المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.
- قيمة الإنجاز (la Valeur de realization): يقصد بها مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي.
- القيمة المحينة (la Valeur actualisée): هي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

3. المحور الثاني النشاط الزراعي

- يحظى نشاط الزراعة باهتمام بالغ من قبل الدول نظراً للأهمية التي يتمتع بها حيث أنه يعتبر حجر الأساس في طريق تحقيق التنمية المستدامة من خلال الاكتفاء الذاتي وتلبية حاجيات الأفراد وتزويد باقي القطاعات بالمواد الأولية اللازمة لتشغيلها، سنتطرق في هذا المحور للتعريف بهذا النشاط حتى نعطي فكرة حوله وماهي الخصائص المميزة له.

1.3 ماهية النشاط الزراعي

- لقد عرفت الزراعة بأنها أقدم نشاط عرفه الإنسان على مر التاريخ انطلاقاً من الزراعة بالفأس والعصا المعقوف وصولاً إلى الأدوات الحديثة فنتيجة لهذه التغيرات التي مر بها هذا النشاط تعددت التعاريف التي توضحه. فقد عرفته جمعية الاقتصاد الزراعي الفرنسي بأنه: " عمل غرضه أن يسوس قوى الطبيعة من أجل إنتاج محاصيل نباتية وحيوانية تسد من حاجة الإنسان". (محمد محمود إبراهيم الديب، 2003، صفحة 81)

- وهناك من يعرفه بأنه: كل نشاط يوجه لإنتاج محاصيل وتربية الحيوانات والدواجن لتوفير الأغذية والأعلاف كما يمكن التعبير عنها بأنها عملية إنتاج الغذاء والعلف والألياف عن طريق تربية الحيوانات (العكيلي، 2021، صفحة 40)

إشكالية القياس المحاسبي في النشاط الزراعي حالة الجزائر

من خلال التعاريف السابقة نستخلص بأن النشاط الزراعي هو العمل القائم على حرث الأرض وتربية الحيوانات والدواجن من أجل إنتاج المحاصيل النباتية والحيوانية التي تسد من حاجيات الإنسان.

2.3. تقسيمات النشاط الزراعي:

مما سبق تناوله في التعاريف التي تبين لنا ماهية النشاط الزراعي ورغم اختلافها وتعدد الزوايا التي ينظر بها للموضوع إلا أنه من الجلي لنا اشتراكهم في عدة نقاط تخص تقسيم النشاط الزراعي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2023، صفحة 4) - النشاط النباتي: هو كل العمليات القائمة على حرث الأرض وتسويتها وغرس البذور بهدف الحصول على المحاصيل الخضروات والفواكه من الحقول والبساتين والحدايق ويتمثل هذا النشاط في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1): الأصول البيولوجية ذات الأصل النباتي

الأصل البيولوجي	المنتج الزراعي	المنتج الغير زراعي الناتج عن تحويله
أشجار الغرس الغابي	الجدوع	حطب التدفئة، ألواح، أخشاب خشنة
نباتات	قطن، حصاد بنجر سكري	خيوط، ملابس، سكر
شجيرات	أوراق الشاي والتبغ	شاي، تبغ معالج
الكروم	العنب	عصائر، خل
أشجار مثمرة	ثمار مقطوفة	مربي، فواكه مصبرة

المصدر: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية، المقررة رقم 201 سنة 2023.

- النشاط الحيواني: يتمثل هذا النشاط في عملية اقتناء الحيوانات التي اعتاد الإنسان على تربيتها في المزارع كالمواشي (بقر، إبل، غنم...) بهدف الحصول على المنتجات منها ويتمثل هذا النشاط في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2): الأصول البيولوجية ذات الأصل النباتي

الأصل البيولوجي	المنتج الزراعي	المنتج الغير زراعي الناتج عن تحويله
العجول، الثيران	الذبائح، الجلود	لحوم مقطعة، الحقايب والأحذية
الكباش	صوف	خيوط النسيج، الزرابي
الأبقار الحلوب	حليب	الأجبان
الكباش، الخرفان	الذبائح	السجق، النقانق

المصدر: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية، المقررة رقم 201 سنة 2023.

3.3. خصائص النشاط الزراعي:

تتمحور الخصائص التي تعطي النشاط الزراعي تلك الأهمية البالغة حول العوامل المؤثرة في النشاط بحد ذاته حيث إذا نظرنا له من الناحية الاقتصادية نجد أن: (عز الدين بن تركي، 2009، صفحة 103)

- الطبيعة البيولوجية والطابع الموسمي للإنتاج: فهو نشاط إنتاجي يتميز بالموسمية التي تجعله غير مستقر في المدى الزمني على مستوى الأسواق حيث يتوقف الإنتاج على أطوار النمو البيولوجي، إذ تتدخل العوامل الطبيعية بشكل كبير في تحديد نتائجه وهو بهذه الصورة يظل نشاطا اقتصاديا تصدر أسواقه إشارات متباينة زمنيا بالنسبة لقرارات المنتجين. وهو مصدر عدم الاستقرار الذي يعرّض الزراعة عموما ودخول المزارعين والأسعار بشكل خاص. إذ أن الفارق الزمني بين العرض في الإنتاج والأسعار التي تسود الأسواق فيما بعد، يبقى الموضوع الأساسي الذي ترتبط به سياسات الضبط الحكومية والتي تسعى إلى التقليل وإن أمكن القضاء على دورات الإنتاج التي تتداول عليها حالات العرض المفرط أو النقص في العرض وما يقابل ذلك من تراجع وارتفاع في الأسعار السائدة، هذه الأخيرة التي يتعارض اتجاه تغيرها مع تغير الكميات المنتجة.

4. المحور الثالث إشكالية القياس المحاسبي في النشاط الزراعي

تواجه المحاسبة في القطاع الزراعي عدة قضايا متأتية من طبيعة هذا النشاط بحد ذاته خاصة بعدما تم اعتماد المعيار الدولي رقم 41 الزراعة قد أسالت الكثير من الحبر في مكاتب اللجنة في ظل النقاش حولها وعند إسقاط هذه الإشكاليات على البيئة الجزائرية نجد بأنها تواصل الظهور في شتى مراحل والمستويات عند إعداد الكشوف المالية التي تتمثل في كونها همزة الوصل بين المعدين لهذه الكشوف ومستخدميها لمساعدة كلا الطرفين في تحقيق الأهداف.

من أبرز الإشكاليات المتعلقة بالقياس المحاسبي في الأنشطة الزراعية ما يلي: (أحمد حلمي جمعة ، 2013 ، صفحة 24)

- القياس المحاسبي للأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية: ان القيمة العادلة مناسبة وموثوقة بشكل أكبر وأسهل مقارنة بالتكلفة التاريخية، في ظل عدم وجود سوق نشط ويعطي مؤشرات حقيقة لقيمة الأصل فلا يمكن قياس قيمة الأصل في بعض البلدان كالجزائر حيث أن القيم السوقية تعرف بالتضخم فحسب التقارير السنوية الواردة من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي إن المعدل السنوي للتضخم خلال سنة 2023 قد بلغ 9.32% وذلك ما يؤدي لتشوية القيمة السوقية للأصول البيولوجية وإضافة على ذلك قد ينجم عن القياس بالقيمة العادلة الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة وهنا يكون تعارض مع المبادئ في المعايير المحاسبية الدولية حول الاعتراف بالإيراد.
- قياس الأصول البيولوجية عند نقطة الحصاد: أشارت التوجيهات التي تضمنها المعيار الدولي رقم 41 إلى وجوب خصم التكاليف التي يتحملها المالكون للأصول البيولوجية عند دخولهم الأسواق لتقييم أصولهم وهذه التكاليف تتمثل في العمولات الوسطاء والتجار، والمبالغ المقتطعة من طرف الوكالات النظامية والمعارض والأسواق وكذا رسوم التحويل فنجد أن النظام المحاسبي المالي المكيف وفق قطاع الفلاحة توافق مع هذه التوجيهات. إلا أنه قد يحدث اعتراف على مرتين له حيث ستكون المرة الأولى عند الامتلاك المبدئي للأصل والمرة الثانية عند القياس الفوري لقيمه العادلة وبالتالي يصبح القياس بواسطة القيمة العادلة منقوصا منها التكاليف عند نقطة البيع تقديرا متحيزا لتقدير القيمة السوقية للتدفقات النقدية المستقبلية.
- التقييم المستقل: لقد ترك المجال مفتوحا لمعدي القوائم المالية في أن يطلبوا مقومون مستقلون خارجيين لتحديد القيمة العادلة نظرا لأنها ليست تستخدم بشكل عام في النشاط الزراعي كما نص عليه المعيار الدولي رقم 41 وهذا ما توافق معه النظام المحاسبي المالي خصوصا في النقطة 4-19-121 والنقطة 5-19-121 والنقطة 6-19-121 لكن تجدر الإشارة أنه من الأفضل الاستعانة بالمقومون المحترفون على سبيل المثال شركة الجزائرية للخبرة S.A.E و الخبراء المتخصصين ومركز البحث للمناطق الصحراوية الجافة الذي يعتمد على نظام سلاسل القيمة لتحديد قيمة الأصول البيولوجية عند القيام بالدراسات التقنية والاقتصادية.
- عناصر النفقات التي تتعلق بالأصول البيولوجية: لا بد من وضع نظام لمحاسبة التكاليف الزراعية حيث يستلزم على المحاسب تحليل وتبويب العناصر التي تتعلق بالنفقات من المواد اللازمة للمشاريع الزراعية سواء تلك المنتجة داخل الكيانات أو تلك المتحصل عليها من الخارج، والعمالة المستخدمة في الأنشطة الزراعية فهي تقسم إلى العمالة التي يقوم بها العامل البشري عندما يتطلب تدخله سواء العمل المؤقت المرتبط بالحاجات الموسمية للتوظيف أو العمل الدائم والعمالة التي يقوم بها العمل الحيواني في الغالب تكون في الوحدات الصغيرة والعمالة الآلية التي يستخدم فيها الوسائل التكنولوجية من جرارات وأساليب حديثة في الرفع من الإنتاج الزراعي.
- الأرض التي ترتبط بالأصول البيولوجية: برزت كإشكالية حيث البعض يرى أنه يجب تقييمها بالقيمة العادلة وتستند حجيتهم على أنه وجود اتساق في القياس حيث مادامت الأصول البيولوجية تقاس بالقيمة العادلة يجب إلحاق قياس الأرض بالقيمة

العادلة أيضا لكن مع غياب طريقة تساعد الكيانات في تحديد القيمة العادلة بالنسبة للأرض الخصبة وذات الجودة العالية فيصعب تطبيق هذا التوجه.

بغية تحليل هذه الإشكاليات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي الفلاحي قمنا بمقابلة مع المكلف بالدراسات على مستوى بنك التنمية الفلاحية لولاية بسكرة باعتباره مركز لتجمع البيانات حتى نجيب على مختلف الفرضيات الخاصة بالدراسة من خلال التطرق للجوانب الرئيسية:

❖ ماهي التحديات التي ستواجه معدي الكشوف المالية الذين يعملون بالنشاط الزراعي؟

كانت إجابة المكلف بالدراسات إن عدم توفر بيانات سوقية تتسم بالدقة بالإضافة إلى صعوبة قياس الأصول البيولوجية والتقلبات الكبيرة في أسعار المنتجات الزراعية قد أثر بالسلب في دقة التقارير المالية مما عرقل العديد من المؤسسات في حصولها على التمويل البنكي.

❖ كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية على مستوى المؤسسات الفلاحية وما مدى اعتمادها على المحاسبة التقليدية مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية في النشاط الزراعي؟

برر المكلف بالدراسات بأنه غالبية المعالجات المحاسبية في هذه المؤسسات تتم وفق اتفاقية التكلفة التاريخية (Cout Historique) في البداية لكن عند الوصول إلى نقطة الحساد أو البيع يستوجب إعادة تقييمها بناء على سعر السوق المتاحة مع مراعات تلك التقلبات في الأسعار وذلك بالاستعانة بشركات الخبرة المحاسبية والخبراء المعتمدين كما أطلعنا على أنه هناك توجه لتبني المعايير المحاسبية الدولية في دراسة الوضعيات المالية للمؤسسات التي تطلب التمويل عن طريق الاسترشاد بالخبراء الماليين الدوليين الخاصين بالبنوك.

❖ هل هنالك أسواق نشطة تساعد في تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية في المؤسسات الزراعية؟

أوضح لنا المكلف بالدراسات للأسف الشديد لا توجد أسواق منظمة تمكننا من قياس قيمة الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة بشكل دقيق وهذا هو التحدي الكبير للمؤسسات العاملة في النشاط الزراعي.

❖ هل يمنح اللجوء إلى الخبراء الخارجيين في تقييم قيمة الأصول البيولوجية موثوقية بالنسبة للجوء المؤسسات للتقديرات الداخلية؟

كان رده على هذا التساؤل بأن بنك الفلاحة والتنمية الريفية يملك تعليمات صارمة بخصوص ذلك وأكد لنا من الضروري أن تكون الكشوف المالية التي تتضمن الأصول البيولوجية يجب أن تكون مقيمة من طرف الخبراء المتعاقدين مع البنوك لإعطائها نوعا من المصدقية والدلالة الحقيقية لتلك الأرقام المبينة في الميزانية.

❖ هل يوجد نظام محاسبة تكاليف خاص بالكيانات التي تمارس النشاط الزراعي؟

كانت إجابته سلبية بخصوص هذا الجانب حيث أنه خلال دراسته لملفات طالبي التمويل يعتمدون على نظام مبني على التكلفة التاريخية بسبب أنه لا يعكس دائما تكاليف الإنتاج الفعلية، مما يستدعي تطوير نظام أكثر دقة لمحاسبة التكاليف الزراعية.

❖ ماهي أوجه القصور في هذا النظام الخاص بتكاليف النشاط الزراعي؟

رده كان عند ما يتم تقسيم التكاليف الخاصة بالنشاط الزراعي إلى فئات محددة فإنها تشمل تكاليف العمالة، المدخلات الزراعية، تكاليف الري، وتكاليف الصيانة والتخزين، لكن في بعض الحالات يصعب فصل التكاليف بدقة.

تحليل استبيانته المقابلة:

من خلال هذه الردود على الأسئلة، يتضح لنا أن إشكالية القياس المحاسبي في النشاط الزراعي تقوم على عدة أسباب أبرزها: غياب سوق نشط، وصعوبة تحديد القيمة العادلة، بالإضافة إلى عدم توفر نظام دقيق لمحاسبة التكاليف الزراعية. غير أن التعديلات المحاسبية والتدريب المستمر للمحاسبين يمكن أن تساهم في تحسين جودة الكشوف المالية لهذا القطاع الحساس.

5. خاتمة

يعد القياس المحاسبي في النشاط الزراعي أحد القضايا التي شكلت تحدياً للأنظمة المحاسبية، خاصة في ظل الخصوصيات التي تتميز بها الأصول البيولوجية وعدم وجود مرجعية سعرية دقيقة حيث أن القياس المحاسبي يمثل الأداة التي تعطي لنتائج الأحداث الاقتصادية التي مرت على الكيان الاقتصادي الواقعية والمصدقية التي تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

من خلال هذه الدراسة التي هدفت إلى تبين الإشكاليات المتعلقة بالقياس المحاسبي في النشاط الزراعي الممارس في البيئة الجزائرية يحتاج إلى التفاته لجانب السوق والمقيمين كونهم الأطراف الفعالة في هذه المرحلة لنجاح تطبيق النظام المحاسبي في قطاع الفلاحة.

1.5. لقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- القياس بالقيمة العادلة يُعتبر أكثر دقة وشفافية مقارنة بالتكلفة التاريخية، لكنه يعاني من عدة إشكاليات، أبرزها غياب سوق نشط لتحديد القيم العادلة بشكل موثوق.

- المؤسسات الزراعية في الجزائر تعتمد بشكل أكبر على التكلفة التاريخية نظراً لصعوبة تطبيق القيمة العادلة في ظل بيئة اقتصادية غير مستقرة.

- نقص في نظام محاسبة التكاليف الزراعية مما يؤثر على دقة القوائم المالية ويحد من قدرة المؤسسات على اتخاذ قرارات مالية صحيحة.

- عدم توفر مقومات كافية لتقييم الأصول البيولوجية بشكل مستقل يُعتبر تحدياً إضافياً يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.

2.5. بناء على النتائج المتوصل إليها نوصي بالتالي:

- إنشاء أسواق رسمية للأصول البيولوجية لتعزيز دقة القياس بالقيمة العادلة مع توفير منصات إلكترونية خاصة بهذه الأسواق.

- تحديد آليات واضحة لمحاسبة التكاليف الزراعية حتى تشمل جميع المدخلات والمخرجات بالنظام.

- إن التشجيع على استعانة المؤسسات بالمقيمين الخارجين يحسن من دقة التقييم المحاسبي.

- إعداد برامج تكوين في المحاسبة الزراعية مبنية على الأطر التصورية للمعايير الدولية يساعد في تحسين أداء المؤسسات خاصة من الجانب الاقتصادي لتحقيق التنمية والاكتفاء الذاتي.

- ضرورة الموازنة بين استخدام القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وفقاً لطبيعة الأصول البيولوجية والمعطيات السوقية.

6. قائمة المراجع:

1- عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية، جامعة الملك سعود، الرياض، سنة 2009، ص322.

2- طلال الججاوي وسالم الزويجي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساته على رأي مدقق الحسابات، دار اليازوري، عمان الأردن، ص15.

3- الجريدة الرسمية، قانون رقم 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص4.

Laurantspang, Comptabilité Générale, édition ellipses, paris, 2023, p25.

إشكالية القياس المحاسبي في النشاط الزراعي حالة الجزائر

- 4- الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي 156/05 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07/11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، الصادرة بتاريخ 26 ماي 2008. ص 12.
- 5- روتال عبد القادر، أثر قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، مجلة الدراسات المالية والإقتصادية، المجلد 16، سنة 2023، ص 114.
- 6- الجريدة الرسمية قرار وزير المالية قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد، 19، الصادرة بتاريخ 25/03/2009، ص 6.
- 7- محمد محمود إبراهيم الديب، جغرافية الزراعة تحليل في التنظيم المكاني، مكتبة الأنجلو المصرية، سنة 2003، ص 81.
- 8- محمد حبيب العكيلي، جغرافية الزراعة، دار دجلة، عمان، الأردن، سنة 2021، ص 40.
- 9- المجلي الوطني للمحاسبة، المقررة رقم 201 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتكيف مع القطاع الفلاحي، سنة 2023، ص 4.
- 10- عز الدين بن تركي، خصائص النشاط الزراعي وأثارها على الأسواق الزراعية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، سنة 2009، ص 103.
- 11- أحمد حلمي جمعة، محاسبة الأصول البيولوجية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، سنة 2013، ص 24.