



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة



إشكالية قياس الأصول البيولوجية حسب SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية

- دراسة حالة شركة تيجان للألبان بالوادي TEDJANE -

إشراف الأستاذ :

* د.سالمي محمد الدينوري

إعداد الطلبة:

* بلخير زين العابدين

* بوغزالة حمد ياسين

* شيحي عماد

الموسم الجامعي: 1441 - 1442 هـ / 2019-2020م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

الشكر الأبدى الخالد المطلق للحقّ سبحانه وتعالى، عرفانا بفضله وكرمه، وعظيم عطاياه، ثمّ نتقدم بخالص
الشكر والامتنان إلى الأستاذ الدكتور "سالمى محمد الدينورى"؛ لتفضله بقبول الإشراف، كما نُجزي شكرنا
العميق لجميع أساتذة جامعة - الوادى - ونخص بالشكر لجنة مناقشة البحث، رئيساً، وأعضاء؛ لتوليهم
تصويب وتوجيه بحثنا الذي بدأ فكرة، ولولا انتقادها لما صارت على أرفف الكتب.

إلى كل طلبة الماجستير بقسم علوم التسيير.

إلى كل هؤلاء... كل الشكر والعرفان.

فאלلهم لك حمداً لا نملّ ذكره حتى نلقاك فى ساعة الصفح، وأنت فى منتهى الرضا

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة إشكالية قياس الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، بهدف تحليل قواعد تقييمها من خلال التعرض لمداخل ومفاهيم القياس المحاسبي والتعرف على الأصول البيولوجية والمعالجة المحاسبية لها، أين جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة لتقييم مدى إلتزام النظام المحاسبي المالي بمتطلبات القياس التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، معتمدين في ذلك على دراسة الميدانية لحالة شركة تيجان للألبان بالوادي TEDJANE، ومن خلال الجانب التطبيقي نلاحظ أن تطبيق تسجيلات المحاسبية للأصول البيولوجية لها أهمية بالغة في استمرارية نجاح ونشاط المؤسسة، حيث أنها لم تتطرق لتسجيلات المحاسبية للأصول البيولوجية محل دراستنا ، ومن خلالها اتضح لنا وجود تباين في طريقة القياس المحاسبي للأصول البيولوجية ومدى إستخدامها في اتخاذ القرارات المالية الملائمة، أين تبين أن طريقة القياس المحاسبي للأصول البيولوجية بالقيمة العادلة أكثر مصداقية من التكلفة التاريخية.

الكلمات المفتاحية:

قياس محاسبي، أصول بيولوجية، نظام محاسبي مالي، تكلفة تاريخية، قيمة عادلة.

Abstract:

This study aims to know the problem of measuring biological assets according to the financial accounting system in light of international accounting standards, with the aim of analyzing the rules for their evaluation through exposure to the approaches and concepts of accounting measurement and to identify biological assets and the accounting treatment for them, where the field study came as an attempt to assess the extent of the compliance of the accounting

system The financial requirements of the measurement requirements that came in the international accounting standards, relying on this on the field study of the case of the Tedjan Dairy Company in el oued, and through the application side, we note that the application of accounting records of biological assets has a great importance in the continuity of the success and activity of the institution, as it did not address the accounting records of assets The biological subject of our study, and through it it became clear to us that there is a difference in the method of accounting for biological assets and the extent of their use in making appropriate financial decisions, where it was found that the method of accounting measurement of biological assets at fair value is more reliable than the historical cost.

key words: Accounting measurement, biological assets, financial accounting system, historical cost, fair value.

الفهرس

II	شكر وعرفان
V	الملخص
أ	مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول البيولوجية

6	تمهيد:
6	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي
6	المطلب الأول: تعريف القياس المحاسبي
8	المطلب الثاني: أسس وأساليب القياس المحاسبي
10	المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي
13	المطلب الرابع: معايير القياس المحاسبي
13	أولاً: معايير القياس المحاسبي
14	ثانياً: مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)
17	المبحث الثاني: القياس المحاسبي للأصول البيولوجية
17	المطلب الأول: طبيعة قياس الأصل البيولوجي
19	المطلب الثاني: أنواع التكاليف البيولوجية
21	المطلب الثالث: محددات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية ومعالجتها
21	أولاً: قياس الأصول البيولوجية بصافي القيمة السوقية
23	ثانياً: تحديد تكلفة المنتج الزراعي غير البيولوجي الناتج من الأصول البيولوجية

23	.....	ثالثا: قياس الأصول البيولوجية الزراعية
24	.....	المطلب الرابع : واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
27	.....	خلاصة الفصل:
الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية		
29	.....	تمهيد:
29	.....	المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولي
29	.....	المطلب الأول: المنظمات الدولية للمعايير المحاسبية الدولية
31	.....	المطلب الثاني: ماهية معايير المحاسبة الدولية
33	.....	المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي 41 للزراعة
37	.....	المطلب الرابع: معالجة الأصول البيولوجية مع المعايير الدولية
39	.....	المبحث الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي
39	.....	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي
41	.....	المطلب الثاني: المبادئ و أهداف النظام المحاسبي المالي
41	.....	أولا: المبادئ المحاسبية
45	.....	ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي
46	.....	المطلب الثالث: المبادئ والفروض المحاسبية في المؤسسات الزراعية
46	.....	أولا: المبادئ المحاسبية
48	.....	ثانيا: الفروض المحاسبية
49	.....	المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وتطابقها مع معيار الزراعة 41
61	.....	خلاصة الفصل:

الفصل الثالث: دراسة حالة

64	تمهيد:
65	المبحث الأول: تقديم شركة تيجان للألبان الوادي TEDJANE
65	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة ملبنة تيجان
65	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي
69	المطلب الثالث: الأهداف والصعوبات التي تواجهها المؤسسة
69	أولا: أهداف الملينة
69	ثانيا: صعوبات الملينة
70	المبحث الثاني: التسجيلات المحاسبية
70	المطلب الأول: عملية الشراء والبيع
71	المطلب الثاني: الحصول على الإبل (تثبيات قيد الانجاز)
72	المطلب الثالث: الحالات الخاصة
74	خلاصة الفصل:
76	الخاتمة العامة
80	قائمة المصادر والمراجع
81	الملاحق

مقدمة

الإطار المنهجي:

تطور علم المحاسبة على مر السنين مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لم تعد المحاسبة مجرد وسيلة لخدمة أصحاب المشروع بل أصبحت وسيلة لترشيد الإدارة فيما يتعلق بوظيفتي التخطيط والرقابة نتيجة لنمو حجم المشروعات وتنوعها، أما وظيفة المحاسبة كوسيلة لخدمة المجتمع، أصبحت للبيانات المحاسبية أهميتها والدور المنوط بها كما ظهرت أنواع للمحاسبة مثل محاسبة البنوك، محاسبة الفنادق، محاسبة المستشفيات، محاسبة الزراعة، توجه كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار وتعديل العديد من المعايير المحاسبية والتي تركز في مضمونها على معيار الزراعة لغرض الوصول إلى مفهوم الدخل المحاسبي، من خلال تطبيق المعيار، وتهتم المعايير المحاسبية بشكل عام بتحديد السياسات والطرق السليمة لتحديد عناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عن كل ما هو جوهري، وعرضها وإيضاحها وتأثير العمليات والأحداث والظروف في المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويتعلق المعيار المحاسبي 41 بعناصر محدد (الأصول البيولوجية الزراعية) من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في المركز المالي ونتائج أعمالها، أن خصوصية النشاط الزراعي بفرعية الحيواني والنباتي قد أدى إلى ظهور مشاكل تتطلب من المحاسبة التصدي لها ومعالجتها معالجة تتفق مع الأصول والقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

تعد وظيفة القياس المحاسبي من بين أهم الوظائف التي تسعى مهنة المحاسبة إلى تحقيقها، حيث واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية، وإشباع حاجات مستخدمي المعلومة لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم، إذ أن الجدل قائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل من بين طرق القياس والتي لكل واحدة منها مؤيدوها معارضوها.

لقد أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى استحداث بدائل للقياس المحاسبي إضافة لتكلفة التاريخية ويتعلق الأمر بتطبيق القيمة العادلة التي توجهت لتطبيقها معظم الهيئات المهنية المشرعة للمعايير المحاسبية في معظم الدول، هذه الأخيرة التي تساهم في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية إلا أن تطبيقها في الجزائر يتطلب تحدي بعض العوائق والصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، لذا جاءت هذه الدراسة لتعالج وتقيم مدى ملائمة بدائل وطرق القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) للبيئة الجزائرية.

1- إشكالية الدراسة:

تكمن إشكالية الدراسة في الجدل حول استخدام التكلفة التاريخية وصعوبة تطبيق طريقة القيمة العادلة على الواقع، وما مدى استيعاب البيئة الجزائرية لمفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي والأسس والقواعد الجديدة في التقييم، وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية، وعليه من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة) للبيئة المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي ؟

2- الإشكاليات الفرعية:

- ما مدى مساهمة القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية.
- إلى أي مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق القياس المحاسبي؟
- ما هي أهم العوائق والتحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية؟
- هل تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية يؤثر في تحديد تكاليف الأصول البيولوجية الزراعية؟
- هل تطبيق المفاهيم المحاسبية يؤثر تحديد تكاليف الأصول البيولوجية الزراعي؟
- هل تطبيق خصائص الاعتراف بالبند الوارد بالمعيار (IAS. 41) في القوائم المالية يؤثر على محاسبة تكاليف الأصول البيولوجية الزراعية؟

3- فرضيات البحث:

- يساهم القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية.
- توفر البيئة المحاسبية الجزائرية لمقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق القياس المحاسبي.
- هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

4- أهمية الدراسة:

أهمية هذه الدراسة في عملية القياس المحاسبي لأنه يعتبر أهم خطوة أساسية لأعداد القوائم المالية، وتشمل هذه الدراسة في البحث حول تطبيق القياس المحاسبي في عملية القياس في البيئة المحاسبية الجزائرية، وتسلط الضوء على محاسبة التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية وما لهذا التطبيق من أثار متوقعة على تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية المقدمة وأثر ذلك على جودة التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية.

5- منهجية البحث:

من أجل دراسة الإشكالية المطروحة ومحاولة منا الإجابة عن التساؤلات لإثبات أو النفي الفرضيات واعتمدنا المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي.

6- أدوات البحث:

اعتمدنا عن المقابلة الشخصية مع رئيس المشروع ورؤساء المصالح، واعتمدنا أيضا على الوثائق المختلفة المتعلقة بمحل الدراسة.

7- دراسات سابقة:

* دراسة زهير خضر ياسين (2010) بعنوان القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

هدفت الدراسة لمعرفة واقعية وسلامة القياس المحاسبي والتنبؤ بالتغيرات التي تؤثر في قيمة المؤسسة في ظل قصور مفهوم وتطبيق منهج التكلفة التاريخية، حيث جاءت هذه الدراسة للوقوف على أهمية تطبيق منهج المحاسبة عن القيمة العادلة والتعريف بمحاسبة المشتقات في مؤسسات الأعمال، وذلك بالاعتماد على أسلوب المنهج الاستقرائي الوصفي مع بيان مدى تطابق ذلك مع ما جاء به النظام المحاسبي الموحد في العراق، والمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية

العراقي، وتقديم مقترح لتحديث ما هو مطبق في العراق بهذا الصدد وتطويره باتجاه الأخذ بمحاسبة المشتقات من خلال تعميق البحث الأكاديمي بالموضوع وتطوير التطبيق العملي في النظام المحاسبي الموحد.

وكان من أبرز نتائج الدراسة أن التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل والقياس المحاسبي لم تعد قادرة على مواكبة المتغيرات المالية والاقتصادية التي يمر بها العالم مما دفع بالفكر المحاسبي إلى طرح بديل هو القيم العادلة ومحاسبة المشتقات، كما أن المعايير المحاسبية الدولية قد واكبت هذا المتغير في العالم وأصدرت عدة معايير لتنظيم هذه الحالة.

* دراسة عوادي نعمان (2010) بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة.

هدفت الدراسة إلى محاولة بيان مختلف طرق قياس الأصول (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة العادلة) وأثر هذه الطرق على التمثيل الصادق للميزانية العامة بما يحقق رغبة مستخدمي الميزانية العامة، وتبسيط الضوء على كيفية تعامل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري مع هذه الطرق، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة الموضوع من جانب ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الأصول، واعتمد المنهج المقارن من أجل الوقوف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال قياس الأصول. من أهم نتائج الدراسة:

- صعوبة مسايرة المؤسسات الجزائرية لما جاء به النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الأصول الخاصة فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة وغياب الأسواق النشطة التي تمثل مصدرا لتحديد القيمة العادلة.

* Paul Jajairam (2013) Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting.

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين طريقة القيمة العادلة وطريقة التكلفة التاريخية ومدى تأثير كلا الطريقتين على البيانات المالية وإبراز نقاط تفوق كل طريقة على الأخرى وخلاصة الدراسة إلى أن اختيار الطريقة المناسبة بين كلتا الطريقتين ليس من السهل وذلك لأن كل من الطريقتين لها مزايا وعيوب، إذ أن طريقة التكلفة التاريخية سهلة الاستخدام وبسيطة الفهم إلا أن أنصار القيمة العادلة دعوا إلى إعادة النظر في محاسبة التكلفة التاريخية بسبب جملة من العيوب أهمها خلال فترة التضخم ومن ناحية أخرى تبرز نجاعة استخدام محاسبة القيمة العادلة في نقل القيمة الحالية للأصول والخصوم وفقا لظروف السوق بحيث يوفر لمستخدمي القوائم المالية مزيد من المعلومات المالية الحالية إلا أن محاسبة القيمة العادلة لديها بعض العيوب مثل الذاتية والتعقيد، ومع ذلك يبقى استخدام طريقة محاسبة القيمة العادلة متفوق على استخدام طريقة التكلفة التاريخية.

8- محتويات البحث:

لقد تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، الفصل الأول والثاني نظريان، أما الفصل الثالث تطبيقي، تمثل في دراسة حالة لشركة تيجان للألبان والكائن مقرها بولاية الوادي.

في الفصل الأول تطرقنا إلى الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول البيولوجية، وقسمناه إلى مبحثين، المبحث الأول تضمن مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي، والمبحث الثاني تمثل في القياس المحاسبي للأصول البيولوجية، والفصل الثاني خصصناه للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية قسمناه إلى مبحثين، الأول تحدثنا فيه عن المعايير المحاسبية الدولية والثاني حول ماهية النظام المحاسبي المالي.

أما الفصل الثالث فقد خصص لدراسة حالة شركة تيجان للألبان بالوادي وهو يتضمن بحثين، الأول شمل تقديم شركة تيجان للألبان الوادي **TEDJANE**، والثاني تطرقنا فيه إلى التسجيلات المحاسبية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للقياس المحاسبي

للأصول البيولوجية

تمهيد:

تعد وظيفة القياس المحاسبي من بين أهم الوظائف التي تسعى مهنة المحاسبة إلى تحقيقها، حيث واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية، إشباع حاجات مستخدمي المعلومة لتساعدتهم على اتخاذ القرار السليم، إذ أن الجدل القائم لا يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل من بين طرق القياس والتي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي

باعتبار القياس المحاسبي أحد الوظائف المحاسبة الأساسية، ومن أهم بدائله التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كمنهج حديث برزت من خلال التطورات والانتقادات الموجهة لتكلفة التاريخية، وعليه سيتم التطرق لأهم هذه النقاط من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي، فدونه لا يمكن قياس صحة الفروض والنتائج، ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي والمحاسبي.

1- مفهوم القياس المحاسبي:

على الرغم من تعدد طرق القياس المحاسبي المستخدمة والتي كان هناك خلاف في أدبيات النظرية المحاسبية حول التمثيل الصادق لكل منها، إلا أن هذا النزاع قد يكون أقل حدة عندما يتم تعريف القياس المحاسبي وكيفية التعبير عنه عند عرض البيانات المحاسبية، إذ كانت تدور هذه التعاريف حول نفس الحلقة.

القياس بصورة عامة هو تعبير عن أشياء أو ظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعيين أعداد أو رموز للأشياء والظواهر يمكن معها التعرف على العلاقة بين الأشياء والظواهر عن طريق معرفة العلاقة بين الأعداد والرموز¹.

أما القياس المحاسبي فهو (عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال

1- بالرقى التجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقبوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة عباس فرحات سطيف، الجزائر 2008، العدد 8 ص 58.

آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد بموجب قواعد اقتزان معينة هي قواعد الاحتساب¹.

ويأتي تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي: "القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية ليتم الاعتراف بها وتسجيلها في الميزانية العامة وبيان الدخل، وهذا ينطوي على اختيار أساس معين للقياس².

كما توجد عدة تعريف للقياس المحاسبي إلا أنه ينصب في الأخير إلى مفهوم واحد ومن أهم هذه التعاريف ما يلي:

• أكثر التعاريف تحديدا لعملية القياس المحاسبي فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكيين وورد في نصه: "يتمثل القياس المحاسبي في ربط الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية أو الجارية والمستقبلية، ذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"³.

• كما عرف على أنه: "تخصص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة، على أن يشمل القياس عمليات التعرف والتبويب لذلك الحدث"⁴.

• عرف القياس المحاسبي على أنه: "قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها، إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"⁵.

• في تعريف آخر للقياس المحاسبي فهو: "تعبير كمي ونقدي للظواهر، الأحداث، الوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة وواضحة"⁶.

من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن: القياس المحاسبي ليس هدفا بحد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق هدف، ألا وهو توفير معلومات تعبر تعبيرا صحيحا عن الظاهرة محل القياس إلى من يهمله الأمر، كما أنه عبارة عن عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعداد النقدي بشيء معين هو حدث اقتصادي، يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد وبموجب قواعد اقتزان معينة هي قواعد الاحتساب.

مما سبق من التعاريف السالفة الذكر يمكن الخروج بتعريف مبسط لعملية القياس المحاسبي هو أن "عملية القياس المحاسبي هي عبارة عن ترجمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، أي التحول من خاصية الحدث

1- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 100 - 101

2 - Discussion Paper. International Accounting Standards p18. November 2005.

3- وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 07.

4 - رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمارات، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص 41.

5- حسين عبد الجليل آل غزاوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص 17.

6- جعة حمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 05.

الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي".

المطلب الثاني: أسس وأساليب القياس المحاسبي

1- أسس القياس المحاسبي:

تعتمد الممارسة المحاسبية في كثير من مجالاتها على تقديرات و أحكام المحاسب الخاصة التي تفترض أن تقرب القياس من العدالة ، ولقد أفرزت التجربة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP لتقليل التفاوت في ممارسة العملية ، وقد كان هذا الأخير يدور بشكل عام في فلك التكلفة التاريخية ، لكن ذلك بدأ يختلف بتغير الظروف الاقتصادية التي تلت الحربين العالميتين حتى ظهور المعايير المحاسبية السائدة أقرب إلى الواقعية في القياس المحاسبي حتى لو أدى ذلك إلى الخروج عن التكلفة التاريخية¹.

2- مفهوم عملية القياس المحاسبية:

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس هي وان اختلفت إلى حد ما في الشكل ، إلا أنها تتفق في المضمون ، لذا سنكتفي بتقديم ثلاثة منها تعبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية ، ولنخرج منها بعد ذلك بمفهوم مبسط لهذه العملية .

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campell) الذي عرفها بالتالي:

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

لكن (Steven) أضاف بعدا رياضيا إلى تعريف عملية القياس حين عرفها بما يلي:

✓ يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي.

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) وورد فيه ما نصه :

✓ يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة².

وبتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس، يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي:

1 - وهبة لبوز، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2011 ص 08.

2 - وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص100.

عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب.

وبالمفهوم السابق لعملية القياس المحاسبية، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها وذلك تبعاً لاختلاف أغراض القياس، والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس والشخص القائم بعملية القياس، وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبية على أربعة أركان رئيسية هي:

* الخاصية محل القياس property to be measured

* المقياس المناسب للخاصية محل القياس Scale or be measured

* وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس Measurement unit

* الشخص القائم بعملية القياس Measurer

القياس، فيها مخرجات القياس، وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين وعدد بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ بها وذلك لاختلاف آراءهم حول الأغراض المستخدمة فيها البيانات المحاسبية إذ بينما يحرص البعض عملية القياس المحاسبية بمرحلتين تسجيل وتخصيص القياسات المحاسبية التاريخية، ويرى البعض منهم أن عملية القياس المحاسبية لا تنتهي عند هذا الحد، بل تشمل أيضاً عملية تشغيل أو معالجة هذه القياسات وبغض النظر عن كون القياسات تاريخية أم مستقبلية.

3- أساليب عملية القياس المحاسبي:

وتتمثل أساليب القياس المحاسبي في ثلاثة أساليب كما يلي:

- ✓ أساليب قياس أساسية أو مباشرة: وهي عبارة عن الثمن أو التكلفة المثبتة على الفاتورة.
- ✓ أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة: وهي عبارة عن عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معاً للوصول إلى التكلفة الإجمالية.
- ✓ أساليب القياس التحكمية: وهذا الأسلوب يشبه في إجراءاته أسلوب القياس المشتق إلا أن أسلوب القياس التحكمي يفتقر إلى قواعد الموضوعية، مما يجعله عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات الشخصية.

المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي

تحكم عملية القياس المحاسبي عدة ضوابط وحدود مما يخلق مشاكل تحد من نتائجه، وبالتالي سنتطرق في هذا المطلب إلى مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه، وكذا قيود ومحددات عملية القياس المحاسبي، بإضافة إلى التحيز الذي يتخلل عملية القياس المحاسبي.

1- مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه:

يمثل رأس المال المؤسسة العنصر الأساسي في حقوق المساهمين، ويعد الضمانة الرئيسية لحقوق الدائنين، لذلك تسعى المحاسبة إلى المحافظة على قيمته من الهبوط أو التآكل، والقاعدة الأساسية ألا يتم الاعتراف بالربح أو العائد على رأس المال المستثمر إلا بعد استرداده أو المحافظة على قيمته¹.

ويختلف مضمون مفهوم المحافظة على رأس المال وفقاً لاختلاف مدلوله، حيث هناك مفهومان أساسيان للمحافظة على رأس المال هما²:

أ- المحافظة على رأس المال المالي:

ويحدث عندما تتجاوز القيم المالية (النقدية) لصافي أصول المؤسسة في نهاية السنة المالية لصافي الأصول في بدايتها بعد استبعاد العمليات مع المالك.

ب- المحافظة على رأس المال المادي:

أي أن العائد على رأس المال يحدث أو يظهر عندما تفوق الطاقة الإنتاجية المادية للمؤسسة في نهاية السنة المالية طاقته الإنتاجية في بداية السنة المالية، مع استبعاد العمليات مع المالك، والطاقة الإنتاجية المادية في أي نقطة زمنية تساوي القيمة الجارية لصافي الأصول المستخدمة لتوليد الأرباح.

ويرجع الاختلاف بين مفهوم الاحتفاظ برأس المال إلى تأثيرات (مكاسب وخسائر) التغيرات في أسعار الأصول والخصوم.

2- قيود ومحددات القياس المحاسبي:

توجد بعض القيود تحد من دقة القياس المحاسبي وموضوعيته، وقابلية المعلومات المحاسبية الناتجة عنه للتحقق والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتتمثل فيما يلي³:

1- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، أثر للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية عمان، 2008، ص 168.
2- ريتشارد شرويد و آخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريح للنشر، الرياض السعودية، 2006، ص 195.
3- الجيلالي بلواضح، فاتح بلواضح، دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة الجزائر، 05/04 ديسمبر 2012، ص 13.

أ- عدم التأكد :

ينتج عدم التأكد عن حاجة القياس المحاسبي لإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل الذي يتصف بالغموض ، فالمؤسسة مستمرة لكن مبدأ الدورية الذي يقضي بتحديد النتيجة لأغراض الإفصاح المحاسبي يتطلب تبني بعض الافتراضات من أجل التخصص المنطقي على أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل، كما أن التعبير النقدي عن الثروة يأخذ في الاعتبار بعض المقادير غير المؤكدة في المستقبل التي تختلف فيه درجة الاعتماد عليها.

ب- الخلو من التحيز:

يعتبر تحديد درجة تحيز القياس المحاسبي أمرا صعبا في مجال المحاسبة رغم أنه قد يكون كبيرا نظرا لطبيعة المحاسبة من جهة وعملية التقييم من جهة أخرى، ويعني التحيز.

ج- الحيطة والحذر:

يعد هذا القيد من البدائل المتاحة لإجراء عملية المحاسبي ويحصرها في بديلين أو ثلاثة على الأكثر، وبهذا سيتم استبعاد بديل معين حتى ولو كان مناسب لغرض القياس، حيث يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي ويؤدي إلى التأثير سلبا على قيمة المعلومات المحاسبية فيجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق.

3- التحيز في القياس المحاسبي:

تعد ظاهرة تحيز القياس المحاسبي من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلا ويمكن تحديده ويقدر كبير من الدقة في العلوم الدقيقة، فإنه في غالب الأمر يكون كبيرا ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة، ويعتبر التحيز في القياس إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبي ويمكن تحديد مصادره وأشكاله كالتالي:

أ- مصادر تحيز القياس المحاسبي

حيث تشمل على أربعة مصادر وهي¹:

- ✓ الشخص الذي ينفذ عملية القياس
 - ✓ النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة للقياس
 - ✓ الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس
 - ✓ المعلومات المحاسبية والتي تمثل مخرجات عملية القياس
- وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أقسام وهي على النحو التالي²:

1- وليد ناجي الخيالي، مرجع سبق ذكره، ص 136.

2- محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 135.

❖ تحيز قواعد القياس المحاسبي

وهو التحيز الذي يرتبط بقواعد القياس المحاسبي من خلال المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس، وأهم مظاهره هو تحيز القياس الذي تحتويه التقارير والقوائم المالية المعدة في فترات التضخم والإنكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، ويكون ذلك إذا لم يتم تعديل التضخم أو الإنكماش .

❖ تحيز القائم بعملية القياس

وهو التحيز الذي يكون سببه المحاسب القائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، مما يعني أن دور النظام المحاسبي في نشوء هذا التحيز سيكون حياً مما يعني أن القياس المحاسبي سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب نفسه.

❖ التحيز المشترك

وهو التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً، ويحدث ذلك مثلاً عندما يقوم المحاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة بإستخدام قاعدة هي الأخرى لا تتصف بالموضوعية الكاملة، وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف أثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي سببه المحاسب المتحيز.

ب- أشكال تحيز القياس المحاسبي:

هناك عدة أشكال للتحيز قد تصيب القياس المحاسبي نذكر منها¹:

✓ تحيز الموضوعية

يأخذ القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية، متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه سيكون القياس متحيزاً بوجود فرق واختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس.

✓ تحيز الملائمة

يكون هناك تحيز ملائمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات من يستخدمها، ويقاس تحيز الملائمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية أو معالجتها، لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات هذه المرحلة تكون شديدة الحساسية من زاوية تأثيرها برغبات مستخدمي هذه البيانات.

✓ تحيز الموثوقية

والتي هي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجالها التاريخي والمستقبلي، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المعول عليها للتنبؤ المستقبلي.

1- سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية، عمان الأردن، ط1، 2009، ص 184.

المطلب الرابع: معايير القياس المحاسبي

أولاً: معايير القياس المحاسبي

تمثل المعايير حلقة ربط بين آلية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المراد تحقيقها من عملية القياس، ولهذا حاولت مختلف الاتحادات والهيئات والجمعيات المهنية وضع معايير للقياس المحاسبي وهذه المعايير تتلخص في¹:

1- الموضوعية: وتعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيداً عن التحيز الشخصي وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من التعبير شخصي أو تحيز، وتعني الموضوعية بمفهومها العام الابتعاد عن التحيز والأحكام الشخصية والمسبقة والتقديرات الخرافية وهي نقيض الذاتية. ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر جمعية المحاسبة الأمريكية ألا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة معينة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى من خلال الابتعاد عن الحكم الشخصي قدر الإمكان والاستناد إلى مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية، ويتم التأكد من موضوعية القياس المحاسبي عن طريق²:

✓ القيام بعملية القياس المحاسبي من أطراف مختلفة والتوصل إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلاً على عدم التحيز.
✓ اختيار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية. وعلى هذا الأساس فإن القياس المحاسبي الذي لا يلي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها³:

- أن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التميز الشخصي للقائم بعملية القياس.
- أن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة.
- أن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بعملية القياس.
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشرات التشتت لتوزيع هذا القياس إذ يعتمد عن القياس ذي التوزيع أقل تشتت.

2- الملائمة: يعني معيار الملائمة أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس، وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس وما طرأ عليه من تغيرات على مدار فترة زمنية معينة، ويفترض أن يكون قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الرئيسيان من قياس المحاسبي.

1 - تامر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كلية

التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013 ص22.

2 - حسين القاضي، مأمون توفيق، نظرية المحاسبة، دار العلمية ودار الثقافة، عمان الأردن، 2004، ص251.

3 - ريتشارد شرويد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 195.

3 - القابلية للتحقق: يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، لأنه قد يكون المقياس غير قابل للتطبيق العملي رغم أنه ذا فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية، وأن تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة تفوق المنفعة أو العائد المتوقع منه، وفي هذه الحالة لابد من البحث عن مقياس بديل يحقق توازن بين التكلفة والمنفعة المتوقعة منه.

4- القابلية للقياس الكمي: ويقصد بالقياس الكمي تعيين أعداد للأشياء المرغوب في قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد.

ثانيا: مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)

1 - ماهية مبدأ التكلفة التاريخية: تعد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن أهمها مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقضي بأن الأصول تظهر في القوائم المالية بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها، ولا تتغير هذه القيمة حتى مع تغير أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها، ويرتبط هذا المبدأ بفرض ثبات وحدة النقد¹، بمعنى إثبات البند بتكلفته عند اقتنائه أو تحمله وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته².

أ - اثر التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية والملائمة: تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، حيث أن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات³، إذ تعد الموثوقية الخاصة الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة، ولقد عرفها البيان رقم/2/ لعام 1980 علي النحو التالي "هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله" وتتكون من ثلاثة خصائص:

- الصدق في التعبير: مقابلة أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها وتغليب الجوهر على الشكل، كما يجب أن تعبر الأرقام المحاسبية عما حدث فعلا.

- القابلية للتحقق: كون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق منها عندما تتوفر نتائج التحقق منها عن طريق طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس.

- الحياد: ينبغي أن يتوفر في القوائم المالية ذات الأغراض العامة الحياد من جانب القيام بإعدادها بالنسبة لمختلف الاستخدامات التي تستخدم فيها، وذلك حتى تستطيع مقابلة الاحتياجات لجميع الجهات التي تستخدم القوائم المالية، وإلا فقدت تلك القوائم أهميتها في التعبير⁴.

1- ضيف الله محمد الهادي و ليرة هشام، مداخلة بعنوان قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر . 2014ص389.

2- خالد جمال الجعازات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS- IFRS- IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية جامعة ورقلة الجزائر 2014، ص15.

3- قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة. الباحث العدد 10، جامعة ورقلة، الجزائر 2012. ص 80.

4- بدر الدين فاروق احمد سالم و نصر الدين حامد احمد، مقال بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2013 ص93.

منهج التكلفة التاريخية يتسم بالمعلومات المتولدة عنه بخليط غير متجانس من مكونات خاصة بالموثوقية فهي من ناحية قابلية التحقق بدرجة عالية من التأكد لأنها مؤيدة بثبوتيات ومستندات وتتم معالجتها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ولكن من ناحية ثانية غالباً لا يحقق هذا المنهج خاصية الأمانة في التمثيل، ومن ناحية ثالثة فإن هذا المنهج يحقق جزءاً من خاصية الحياد، بمعنى خلوه من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس، وهذا لا يعني خلوه من التحيز في عملية القياس نفسها فهو يظهر تحيزاً لجانِب الإدارة اتجاهاً المساهمين والمستثمرين¹، هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد إن القياس وفق التكلفة التاريخية يفتقد إلى التوقيت الزمني المناسب أي أن البيانات المقدمة وفق التكلفة التاريخية تأتي متأخرة وهذا لا يخدم مصالح المستثمرين من حيث القدرة على التقييم والتنبؤ بالمستقبل مما يجعل خاصيتي القيمة التنبؤية والإستراتيجية محدودة، وعليه يمكن القول أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطاً - أو تمثيلاً للواقع الفعلي².

ب - مفهوم منهج القيمة العادلة: حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرتها على غرار المعيار الدولي 39 الذي يعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية،³ و طبقاً للمعيار 13 "IFRS" السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس، وهو ذات التعريف الوارد في المعايير المحاسبية الأمريكية حيث عرفت القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن مبادلة به أصل أو تسوية التزام صادر بين طرفين⁴ وعلى استعداد تام ولديهم معلومات كافية عن الصفقة، كما عرفت لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث تتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة.

أما التعريف الذي جاء به النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة والذي أطلق عليها مصطلح "القيمة الحقيقية" فقد عرفها بـ "هو المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة عاملة

1 - نوره علي بن علي الجعدي، مذكرة بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والإنسانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا الجمهورية اليمنية، 2010 ص 25.

2- حازم الخطيب و ظاهر القشي، مقال بعنوان توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، جامعة الزيتونة الاردنية، 2004 ص 13.

3- Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires : Cas de la France, l'Italie, et l'Allemagne, HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche - LARGO, Faculté de Droit, d'Economie et de Gestion 5 May 2010, p 05.

4 - IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.p 01.

من شروط المنافسة الاعتيادية¹، يتضح من خلال التعاريف السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على النقاط الأساسية التالية:

- * الصفقة تتم بين أطراف مستقلة عن بعضها البعض و لا تربطهم علاقة فيما بينهم.
- * أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة وغير مكروهة ودون تحت أي ضغط.
- * الأطراف المتعاقدة مطلعة على كل الحقائق والمعلومات الأساسية والهامة وذات الصلة بالصفقة.
- * الظروف التي تتم فيها الصفقة تكون طبيعية وعادية (لا يكون البائع مثلاً مجبراً على البيع أو مثلاً في حالة التصفية.....).

ج - الملائمة والموثوقية في ظل تطبيق مفهوم محاسبة القيمة العادلة: الملائمة والموثوقية هي الصفات الأساسية للمعلومات المحاسبية التي تكون مفيدة لاتخاذ القرار، كما جاء في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية وأن أفضل الصفات أو الخصائص التي تميز المعلومات من أكثرها فائدة إلى أقلها فائدة لمتخذ القرار هي في المقام الأول الملائمة والموثوقية حيث عُرفت الملائمة بـ "قدرة المعلومات في تغيير القرارات المتخذة من قبل المستخدمين بصفقتهم أصحاب رأس المال"²، والهدف من هذه الخاصية هو اختيار طرق القياس والإفصاح التي تساعد الأفراد الذين يعتمدون على القوائم المالية لاتخاذ القرارات، وقد حدد لها المجلس المذكور أعلاه مكوناتها (الملائمة) وهي: القيمة التنبؤية، والقيمة الاسترجاعية، والتوقيت المناسب، وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة، يلزم توافر الخصائص الثانوية التالية³:

- * **التوقيت المناسب:** توفير المعلومات المحاسبية في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.
- * **القيمة التنبؤية:** لأن مستخدم المعلومات المحاسبية يمارس نوعاً من التنبؤ عند اتخاذه لقراره، فإن المعلومات المحاسبية التي تكون لها أكبر قدرة تنبؤية هي أكثر ملائمة لمستخدمي المعلومات.
- * **القيمة الاسترجاعية:** تمتلك المعلومات المحاسبية الملائمة قيمة إسترجاعية، عندما يكون لها قدرة على تغيير أو تصحيح توقعات حالية أو مستقبلية، ويمكن أخذ قياس القيمة العادلة على أنه موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق مهمة لدى التحقق من تقديرات القيمة العادلة، وهذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة. ومن ثم فإن افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطراً وسيؤثر على ملائمة وموثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل الأساس، ومع ذلك فإن نموذج القيمة العادلة يحقق قدراً أكبر من الملائمة وقدراً أقل من الموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة، وموثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل هذا الأساس، ومع ذلك فإن نموذج القيمة العادلة يحقق قدراً أكبر من الملائمة وقدراً أقل من الموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة⁴.

1- هوام جمعة و حديدي آدم، مداخله بعنوان أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، أيام 11/ 09 سبتمبر 2013، اسطنبول، تركيا، ص9.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 12/19 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 ص 87.

3- نجاد اسحاق عبد السلام أبو هويدي، مذكرة ماجستير بعنوان، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين) قسم المحاسبة والتمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، 2011 ص.

4- جميل حسن النجار، مقال بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، 2013 ص 471-472.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي الأصول البيولوجية

تعتبر الأصول البيولوجية أحد أهم الأنشطة الزراعية التي تواجه التحديات وأساليب القياس المحاسبي، وستتطرق في هذا المبحث إلى طبيعة قياس الأصل البيولوجي، وأنواع التكاليف البيولوجية، وكذا محددات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية ومعالجتها.

المطلب الأول: طبيعة قياس الأصل البيولوجي

1- طبيعة قياس الأصل البيولوجي:

يمثل القياس المحاسبي الخطوة الأولى في إعداد وعرض المعلومات للمستخدمين الخارجيين عبر القوائم المالية ويعد الأداة الرئيسية للاتصال بالبيئة، والوظيفة الأساسية للمحاسب حيث يقوم بترجمة الأنشطة والعمليات التي تتم في الوحدة الاقتصادية إلى معلومات رقمية معبرا عنها بوحدة النقد مما يجعل عملية مقارنة البيانات المالية ممكنا وأكثر وضوحا وسهولة، على الرغم من تنوع الأنشطة الاقتصادية التي تتم في الوحدة الاقتصادية واختلاف أزمنتها، وهكذا تصبح البيانات المالية لغة تخاطب مشتركة يتم التعامل بها من مختلف مستخدمي المعلومات فضلا عن كونه أحد المبادئ الأساسية للمحاسبة.

وعني القياس في المحاسبة تحديد في كمية الأحداث الاقتصادية المتعلقة بوحدة اقتصادية ما، ولغرض قياس أي من الأحداث لا بد من تحديد الخواص أو السمات المرتبطة بالشيء المراد قياسه. ويمكن أن تتم عملية القياس بشكل مباشر عند وجود علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، أو بشكل غير مباشر عن طريق اشتقاق القياس بالاستناد على قواعد موضوعية تحكم علمية القياس، أو بالاعتماد على الحكم الشخصي عند فقدان تلك القواعد مما يعرض القياس إلى آثار التحيز الناتج عن التقدير والحكم الشخصي للقائمين بعملية القياس¹.

وقد أشار mock & grove إلى أن الهدف من عملية القياس المحاسبي يتمثل بتوفير المعلومات الملائمة والموثوق بها لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية، وبسبب أهمية القياس المحاسبي وما يترتب عليه من نتائج ومعلومات لا بد للمحاسب أن يكون قادرا على مواجهة محددات ومشاكل القياس المحاسبي لإنتاج معلومات محاسبية سليمة قدر الإمكان.

2- قياس وتقييم الأصول البيولوجية:

تعتبر الأصول البيولوجية أحد أنواع الأصول ذات الأهمية في الشركات الزراعية، وتتطلب عناية بعملية تقييمها بسبب خصائصها الفريدة وما يحدث لها من عمليات النمو والتغير في كميتها ونوعيتها عبر الزمن.

وقد أفردت كثير من الهيئات والمجالس المهنية معايير محاسبية خاصة بها لغرض إيضاح كيفية قياسها والاعتراف بها في الكشوفات المالية، وقد تباينت توجهات المعايير المحاسبية الصادرة حول عملية قياس وتقييم الأصول البيولوجية بين الكلفة

1- محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 125.

التاريخية والقيمة العادلة، أو تبني أساس مزدوج حيث تقيم بعض أنواع الأصول البيولوجية على وفق الكلفة التاريخية والبعض الآخر على وفق القيمة العادلة. لذا لا بد من التعرف على كيفية قياسها على وفق كل من المدخلين ومناقشة وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لكل مدخل ولكن يجب إيضاح أهم القيود والمحددات التي من الممكن أن تتعرض لها عملية القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في الشركات الزراعية وتؤثر فيها.

✓ تأثر الزراعة بالظروف الطبيعية كالظروف المناخية والبيئية والتعرض للإصابة بالآفات الزراعية من ناحية، وتغير هذه الظروف واختلافها من سنة لأخرى، يؤدي إلى إحداث تغيرات كمية ونوعية في المحاصيل الزراعية، مما يؤدي إلى صعوبة تقدير كميات الإنتاج للفترة القادمة . كما ان الموسمية كخاصية ملازمة للمنتجات الزراعية تسبب عدم انتظام التدفقات النقدية الداخلة للوحدة خلال السنة المالية وكذلك حجم العمالة يترتب على ارتفاع تكاليف التسويق والتخزين.

✓ تعدد المنتجات وتداخل الأنشطة ببعضها، على سبيل المثال البذور المستخدمة في الزراعة هي ناتج زراعة لموسم سابق، كما أن بعض المحاصيل تستخدم في تغذية الحيوانات داخل المزرعة واستخدام فضلات الحيوانات كأسمدة لتحسين خصوبة التربة، تؤدي إلى صعوبة التقييم بموثوقية .

✓ عمليات النمو والتحول الحيواني التي تمر الأصول البيولوجية تمثل شرط لاستمرار الإنتاج وتؤدي إلى تغيير في كمية و نوعية وقيمة الأصول بمرور الزمن كما تحد من إمكانية إعادة المرونة إلى طلب السوق .

✓ المرونة في عملية تغير تصنيف الأصول البيولوجية من كونها أصول ثابتة كتربية المواشي أو ماشية الإنتاج (الألبان) إلى أصول متداولة (كماشية التسمين) وغيرها تتطلب تتبع مستمر للحيوان لاختلاف أسس التقييم .

✓ وجود عدة طرق للتقييم، كما أن الأصول البيولوجية تمر بعدة مراحل من ولادتها ونموها لغاية بيعها وبالتالي يكون من الصعب تتبع تكلفة الإنتاج بصفة مستقلة.

✓ تعرض بعض الأصول للنفوق أو الزيادة من خلال إنتاج المواليد تؤدي إلى صعوبة تخصيص التكاليف على الأصول البيولوجية لاختلاف المدخلات عن المخرجات .

✓ اختلاف قيمة الأصول البيولوجية باختلاف مراحل نموها، حيث تبدأ قيمتها بالتزايد لفترة معينة ومن ثم تبدأ بالانخفاض بسبب كبر سنها وانخفاض إنتاجيتها، مما يتطلب تدخل المختصين وتقدير معدلات الاستهلاك

✓ معالجة المنتجات العرضية تتمثل بالأسمدة العضوية لماشية التربية وإيراد تشغيل الماشية في الأنشطة الزراعية أو بيع الأصواف عند تربية الأغنام أو بيع الحليب أثناء تربية الماشية، وتمثل هذه الإيرادات عاملاً أساسياً في تخفيض تكاليف الإنتاج الحيواني مما يشوه الكلفة الفعلية للمنتج الرئيسي.

هذه القيود ومحددات أخرى تؤثر في مصداقية وشفافية المعلومات المحاسبية للوحدات الزراعية ما لم تؤخذ بعين الاعتبار أثناء القيام بعملية القياس المحاسبي.

3- تقييم الأصول البيولوجية:

- تستند الأصول البيولوجية إلى المعيار المحاسبي الدولي 41 وطريقة التوثيق المعياري المعتمدة ، وان اختيار وتطبيق طرق تقييمها من الأهمية وذلك لأن الأصول البيولوجية تمثل عناصر الإنتاج الأساسية في الشركات الزراعية، وان النتائج ستؤثر في:
- القرارات الاقتصادية لمستخدمي الكشوفات المالية.
 - المؤشرات المالية للوحدة.
 - المقارنة بين الوحدات داخل القطاع.
 - قيمة الوحدة ومقدار الضريبة عن الأنشطة الاقتصادية، والبيانات الإحصائية في قطاع الزراعة
- ويمكن السماح باستخدام أكثر من طريقة في تقييم الأصول البيولوجية المتشابهة يؤدي إلى كشوفات مالية ليس لها القابلية على المقارنة، والتحول من مدخل التكلفة التاريخية مدخل القيمة العادلة، يمكن أن يقيم على انه إيجابي بالرغم من الانتقادات الموجهة له.

المطلب الثاني: أنواع التكاليف البيولوجية

تعكس التكاليف التضحية الاقتصادية باعتبارها إحدى المنفعة التي تدفق من المزارع في رعاية وإعداد الأصول البيولوجية حتى يتمكن من تحقيق فوائد مختلفة. نظراً لقدرتها، فإننا نعتبر أن طريقة التقييم القائمة على التكلفة أفضل من طريقة تقييم القيمة العادلة، فإن مفهوم تقييم الأصول البيولوجية القائم على التكلفة يقيس فقط الأصل البيولوجي من حيث فائدته الاقتصادية وكذلك تقييم القيمة العادلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، تم توسيع مفهوم الأصل ليشمل بُعد المعنى من خلال عرض الأصول باعتبارها تراكمًا للمنافع والمزايا.

علاوة على ذلك عندما يتم ربط سمة المنفعة بالأصل، عندئذ ينبغي توسيع نطاق التقييم ليشمل بُعد المعنى إلى جانب إجراء التقييمات القائمة على التكلفة، فإن طريقة تقدير مقدار المنفعة من الأصل هي عن طريق الإفصاح عن مساهمة الأصل البيولوجي باعتباره استخدام المنفعة في الإفصاح النوعي.

وتم التفرقة بين أربعة أنواع من التكاليف تختلف معالجتها على النحو التالي:

1- تكاليف مرتبطة بالنشاط:

تضم التكاليف المرتبطة بالنشاط تكاليف الحصول على البذور والمخصبات، وما يستخدم لوقاية المحصول، والتكاليف المرتبطة بالتغذية والعناية بالمحصول، والتكاليف الخاصة بالماشية، حيث يتم الأعراف بالتكاليف المرتبطة بالنشاط وفقاً لأساس الاستحقاق.

وفي هذا الشأن تقدم اتجاه الإرشادات الخاصة بشبكة معلومات محاسبة المزارع إلى الاعتراف بالتكاليف المرتبطة بالنشاط الزراعي وفقاً لأساس الاستحقاق نظراً لضرورة تحديد أية مصروفات مقدمة أو مستحقة بهدف توفير صورة حقيقية للمركز المالي للمنشأة الزراعية.

2- التكاليف غير المباشرة بخلاف الإهلاك:

شمل تكلفة استخدام الآلات والمعدات، وتكلفة المباني، والطاقة، وتكاليف عقود العمل حيث يتم الاعتراف بتلك التكاليف غير المباشرة وفقاً لأساس الاستحقاق.

3- الإهلاك:

يتم استخراج قسط الإهلاك حسب قيمة الأصل البيولوجي المرتبط بها و الذي يتم قياسه محاسبياً وفقاً لتكلفة الإهلاك، كما يتم تقدير الاستهلاك الذاتي للمنشأة من الماشية و منتجات المزارع بصافي القيمة السوقية.

ويتم إعادة تقدير الأصول البيولوجية في ضوء التغيرات التي تطرأ عليها سواء بالنقص نتيجة للنفوق أو البيع، أو بالزيادة نتيجة النمو أو النتائج الجديد.

ففي الواقع فإن تناقص قيمة هذه الحيوانات عادة ما يرتبط بالانخفاض في قيمة بيعها، أكثر من ارتباطه بانخفاض قدرة الإنتاج لديها. إن عدم إهلاك الحيوانات يستند إلى أن الحيوانات غير صالحة للاستعمال (المعطوبة) تكون لها قيمة متنازل عنها بها في الغالب، وفي أغلب الأحيان هذه القيمة هي أكبر أو تساوي القيمة المحاسبية أو الدفترية لها.

وجدير بالذكر أن إثبات هذه الحيوانات ضمن الاستثمارات اختياري بالنسبة للمستثمرات الفلاحية الغير متخصصة في تربية الحيوانات، وبالتالي فلها كل الحرية في إثبات حيواناتها ضمن المخزونات، وفي هذه الحالة فإن خروج هذه الحيوانات من المخازن يسجل محاسبياً بجعل الحساب 652 مديناً في حالة ما إذا كانت هذه الحيوانات مشتراة، أما إذا كانت من إنتاج المستثمرة الفلاحية، فيتم جعل الحساب 72 مديناً (إنتاج مخزون).

4- المصروفات المرتبطة بالحصول على خدمات من الغير :

تضم المصروفات المرتبطة بالحصول على خدمات من غير الأجور والإيجار والفوائد، حيث يتم الاعتراف بتلك المصروفات وفقاً للأساس النقدي طبقاً لما ورد في إرشادات شبكة معلومات محاسبة المزارع من معالجات، مع ملاحظة عدم اشتغال بند الأجور على المكافآت و التعويضات المدفوعة للعاملين و أسرهم، وكذلك الأعباء الاجتماعية التي يستفيد منها أحد أعضاء أسر العاملين، وأن الاعتراف بالمصروفات المرتبطة بالحصول على خدمات من الغير وفقاً للأساس النقدي يتناقض مع اتجاه الإرشادات للاعتراف بالمصروفات المرتبطة بالنشاط وفقاً لأساس الاستحقاق، حيث تعد المصروفات المرتبطة بالحصول على خدمات من غير وثيقة الصلة بالنشاط الزراعي، إذ لا يتم إنجاز النشاط الرئيس إلا بها.

المطلب الثالث: محددات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية ومعالجتها

أولاً: قياس الأصول البيولوجية بصافي القيمة السوقية

يحتل قياس الأصول البيولوجية على أساس صافي القيمة السوقية المرتبة الثانية من حيث الأهمية كأحد جوانب التطوير المشار إليها في مسودة المعيار، وذلك وفقاً لما ورد من التعليقات مديري المنشآت الزراعية، الهيئات المهنية، الأكاديميين والمحاسبين. وبالرغم من هذا تعد موضوعية القياس على أساس صافي القيمة السوقية موضع إنتقاد أساسي للمسودة رقم (83)¹.

ويرى أن أهم أسباب تلك الانتقادات يرجع الأمور التالية :

1- صعوبة التطبيق العملي لهذا المقياس في حالة غياب أسواق نشطة تتصف بحركة التداول بين البائعين والمشتريين خاصة في حالة حدائق الفاكهة أو بساتين الأزهار، أو الغابات و محاولة قياس الأصول البيولوجية بصورة منفصلة عن الأصول المرتبطة بها مثل الأرض المزروعة عليها.

قد أبدى مديرو منشآت مزارع العنب آراءهم حول هذا الأمر والتي تلخص فيما يلي:

أ - عدم توافر سوق أشجار العنب بدون الأرض المزروعة عليها، وحتى إذا توافر ذلك السوق فلن تتوافر بخصائص السوق النشطة الواجب توافرها للقياس المحاسبي لقيمة الأصل البيولوجي.

ب - وجود صعوبات في تحديد صافي القيمة السوقية لمزارع العنب لان قيمة الياردة في المزرعة تتوقف على عدة عوامل منها: عدد ونوع الأشجار المزروعة، وموقع الأرض مصدر الماء طرق التعريش، والظروف الجوية والمناخية المتوقعة، أما في مجال قياس الأصول البيولوجية بصافي القيمة السوقية.

ومن خلال ماسبق فإننا نشير إلى الملاحظة التالية:

تفضيل الاتجاه إلى بعض الأسس التي تعتمد على القيمة مثل القيمة السوقية والتي قد تتمثل في القيمة السوقية العادلة في حالة توافر سوق نشطة، والقيمة الاستبدالية، وصافي القيمة البيعية والقيمة الاقتصادية متمثلة في القيمة الحالية، ولكن مع مراعاة صعوبة الاعتماد على القيمة العادلة نظراً لعدم توافر الأسواق النشطة.

وفي حالة توافر عدة أسواق لنفس الأصل البيولوجي، أو المنتج الزراعي يمكن التوصل إلى حساب متوسط لقيمة ذلك الأصل أو المنتج في تلك الأسواق بالاعتماد على إحدى أسس القياس السابقة الذكر، وأيضاً إمكانية قياس القيمة الكلية

1- Herbohn, K. and Herbohn, J., 2006, International Accounting Standard (IAS) 41: What are the Implications for Reporting Forest Assets? Small Scale Forestry, Vol.5, No.2.,pp.181-183.

للأرض الزراعية متضمنة الأصل البيولوجي، ثم قياس قيمة الأرض الزراعية منفردة وخصمها من القيمة الكلية للأرض الزراعية ومن ثم التواصل إلى القيمة الأصل البيولوجي، وهذا الاتجاه هو بالفعل ما أشار إليه المعيار الأسترالي (1037) فيما بعد وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): " الزراعة"¹.

2- صعوبة تقييم المحاصيل الموسمية (مثل القمح، والسكر، والقطن) وفقاً لصافي القيمة السوقية، ويرجع السبب في ذلك إلى تذبذب قيمه المحصول باختلاف ظروف السوق في الأجل القصير من ناحية، وكمية العرض والطلب، وجودة المحصول. ومن ناحية أخرى تتضح من ماسبق الصعوبات كما يلي:

أ- حقيقة وجود تلك الصعوبات مما يؤدي إلى ضرورة دراستها بعناية لإمكانية تحديد قيمة الأصل في وقت إعداد القوائم المالية للمنشآت الزراعية.

ب- ضرورة الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن الاختلاف في قيمه المحصول الموسمي من وقت لآخر وذلك دون الإشارة إلى وجود قيمه عادله له.

3- أشار مديرو شركات مزارع الأخشاب، وغابات إلى أهميه موضوعيه القياس، وعدم توافر تلك الموضوعية في ظل متطلبات تلك المسودة رقم (83) حيث تم ذكر الأسباب التالية:

أ- عدم توافر أسواق نشطه للأشجار الخشبية غير الناضجة، و بتالي يعتمد تقدير القيمة السوقية في معظم الحالات على صافي القيمة الحالية للمتاح بيعه من الأخشاب مع زيادة احتمالات التلاعب في صافي القيمة الحالية للأصول البيولوجية (الغابات)، نتيجة لتأثير اختلاف معدل الخصم والذي يمكن تعديله من عام لآخر، من ما يؤثر على مكاسب وخسائر الحيازة غير المحققة التي يتم الإحصاء عنها في قائمه الدخل².

ب- انتقد بعض مديري الإدارات المسؤولة عن الغابات وجود عدة قيم جاريه يمكن الاختيار من بينها عند قياس الأصل البيولوجي حيث يمكن الاختيار من بين القيم السوقية التالية: قيمه سوقيه عادله، وصافي القيم البيعية، وأسعار البيع الجارية.

ومن الملاحظ أن اختلاف الطرق المستخدمة في القياس يؤدي للتبعية إلى اختلاف القيمة السوقية المقدرة من فتره ماليه لأخرى.

في هذا الصدد، يشار إلى أن الاتجاه إلى استخدام القيم السوقية والقيم الاقتصادية بصورة عامة إنما يستوجب الاختيار من بين تلك القيم دون الالتزام بإحداها، مما يمثل عاملاً مساعداً للتطويع المصطنع للأرباح كجانب سلبي لإدارة الربحية وبدوره يؤدي القياس غير المناسب للأصول البيولوجية المتولد منها هذه الربحية.

¹ Herbohn, K. and Herbohn, Ibid, pp. 185- 186.

² Herbohn, K. and Herbohn, Ibid, pp. 186- 187.

ثانيا : تحديد تكلفة المنتج الزراعي غير البيولوجي الناتج من الأصول البيولوجية

في هذا المجال وردت تعليقات مديري شركات مزارع العنب بشأن صلاحية اعتبار صافي القيمة السوقية لمنتج الزراعي في وقت الحصاد ممثلة للقيمة التي يتم الاعتراف بها، والإفصاح المحاسبي عنها وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1519) "المخزون"¹.

ونتيجة لما سبق ثار الجدل حول صلاحية اعتبار صافيا لقيمة السوقية للمنتج الزراعي في وقت الحصاد ممثلة للقيمة التي يتم الاعتراف بها وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الاسترالي رقم: " (1519) المخزون".

وقد تناولت التعليقات على مسودة المعيار نطاق المعيار، وقد نادت بعض الآراء لعدم جدوى وجود معيار محاسبي خاص بقياس الأصول البيولوجية، والإفصاح المحاسبي عنها، إلا إذا توافرت إرشادات توضيحية تتناول قياس الأصول البيولوجية بأنواعها المختلفة متضمنة الغابات، الماشية، مزارع العنب، مزارع الأشجار المثمرة، نباتات الزينة، الزهور، مع إبداء ملاحظات بملائمة المعيار للأصول البيولوجية طويلة الأجل كالغابات أكثر من ملائمتها للأصول البيولوجية قصيرة الأجل مثل المحاصيل الاستهلاكية التي تمتد دورة حياتها لفترة اقل من عام من لحظة زراعتها وحتى حصادها،

وبذلك تظهر مدى الحاجة إلى تطبيق معيار محاسبي للزراعة يعمل على استقرار المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية طويلة الأجل، وكذلك قصيرة الأجل، إذ انه في مجال الأصول البيولوجية قصيرة الأجل تظهر حالي إمكانية حصاد أو عدم حصاد المنتج الزراعي أو الأصل البيولوجي الاستهلاكي خلال الفترة المحاسبية، ومن ثم يجب دراسة كيفية الاعتراف في القوائم المالية، بالأصول البيولوجية قصيرة الأجل إذا لم يتم حصاد الأصل البيولوجي والمنتج الزراعي خلال الفترة المحاسبية، وكذلك في حالة حصاد المنتج الزراعي، (الأصل البيولوجي قصير الأجل) وعدم بيعه خلال الفترة المحاسبية.

وفي ضوء التعليقات الواردة على متطلبات المسودة رقم (83) قامت الهيئة الاسترالية للمعايير المحاسبية بإعداد المعيار المحاسبي الاسترالي رقم: (1037) "الأصول المولدة ذاتياً والمعاد توليدها " Self Generating and Regeneration Assets و جدير بالذكر أن الهيئة الاسترالية للمعايير المحاسبية (AASB) قد حققت مسؤوليات وصلاحيات مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمتعلقة بتوافق نساق المعايير الإقليمية مع المعايير الدولية، حيث تم إصدار المسودة رقم (83) بعد إصدار اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC مسودة قائمة المبادئ Statement of Draft Principles الخاصة بالزراعة عام 1997 والتي عملت فيها على محاولة اتساق المعايير الاسترالية مع المعايير الدولية، وبالرغم من ذلك ظهرت بعض الاختلافات بين المعيار الأسترالي المقترح، ومسودة قائمة المبادئ في العديد من الجوانب منها نطاق المعيار، والمصطلحات، والاعتماد على أساس صافي القيمة السوقية كأساس لقياس الأصول البيولوجية في المقابل أساس القيمة العادلة.

ثالثا: قياس الأصول البيولوجية الزراعية

وفقاً لمتطلبات المعيار يتم قياس الأصول البيولوجية بصافي القيمة السوقية في كل تاريخ لإعداد القوائم المالية، إذ يعتبر القيمة السوقية عن القيمة المتوقع الحصول عليها عند التخلص من الأصل البيولوجي ببيعه في ظروف تسويقية الخاصة بالمنشأة.

1- The Australian Accounting Standard Board 2005, Year 2005 Impact Statement: AASB 1519 "Inventory", May.45.

ويمكن أن نضيف بعض الملاحظات أنه، في حالة عدم توافر أسواق نشطة تتصف بحركة التداول بين البائعين والمشتريين للأصل البيولوجي بصورة دائمة يتم الاعتماد على أفضل مؤشر صافي القيمة السوقية كأحدث صافي قيمة سوقية لنفس الأصول أو الأصول المشاركة، أو صافي القيمة السوقية بصورة مشابهة لها، أو صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من الأصول الحية عند معدل خصم يعبر عن معدل الخصم السائد في السوق والمعدل الذي تحدده الإدارة مما يعكس لمخاطر المرتبطة بتلك الأصول. وهذا ما تم الاتجاه إليه بالإطار المقترح مع محاولة تحديد مدخل القياس المحاسبي الذي يعتمد على القيمة السوقية. هذا وقد اتجه المعيار الأسترالي للاعتماد على التكلفة في حالتين تمثلتا في حدوث تغيرات بيولوجية طفيفة بعد حدوث التكلفة مع عدم إمكانية الاعتماد على مؤشر آخر يستند على صافي القيمة السوقية، كذلك إذا كانت ظروف عدم التأكد المحيطة بالأصول البيولوجية تؤدي إلى عدم القدرة على الاعتماد على أي مؤشر آخر يعكس صافي القيمة السوقية مع ملائمة التكلفة والقدرة على الاعتماد عليها.

المطلب الرابع : واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

يعد مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز المبادئ المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي من خلال هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بجملة من القوانين والمراسيم على غرار القانون 07/11 الصادر في 2007/11/25 المتضمن نظام المحاسبة المالية (SCF) والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2010م، وجاء بعده المرسوم التنفيذي-156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 ليعزز القانون السابق حيث تضمن هذا المرسوم تطبيق أحكام القانون (07/11) بالإضافة إلى إصدار القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 2009/03/25 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية، ويعتبر هذا الإطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF، وقد تضمن هذا النظام كيفية القياس والتقييم لكل من عناصر القوائم المالية سواء عند الحياة لأول مرة أو التقييم في هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلا من الرؤية القانونية أي أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني التي كانت سائدة ولها الأولوية في النظام السابق فوفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية في المادة 6 إلى أن أحد المبادئ الأساسية والتي اعتبرها أساس في عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية¹، وهذا ما أكدته أيضا المادة 16 تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معابنتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة²، في حين عمدت حسب نفس الفقرة إلى أن بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) (غير أن الأصول

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74-15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م، ص.4.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27-22 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م، ص.12.

والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية"، بمعنى هناك بعض الشروط والطرق الخاصة في التقييم والتي تستند إلى حالات خاصة كالأصول البيولوجية والأدوات المالية في عملية القياس والتقييم.

جاء في نص الفقرة 1.112 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم " تركز طريقة تقييم العناصر المقيمة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية أو التكلفة الراهنة.

- قيمة الانجاز.

- القيمة المحينة أو قيمة المنفعة¹.

كما جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم: 08-156 لتؤكد ضرورة تقيد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني² مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها " القيمة الحقيقية".

ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة وضرورة توفرها بتوفر شروطها³:

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق.

- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون.

- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

وعليه ومن خلال ما جاء به النظام المحاسبي فإنه رخص للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي :

- الأصول المادية والمعنوية والمالية.

- المخزونات.

- الإعانات العمومية.

- الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية.

- القروض والخصوم المالية.

- تقييم الأعباء والمنتجات المالية.

- عقود الإيجار التمويلي.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره، ص6.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27 مرجع سبق ذكره، ص12.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره، ص87.

-الاقتراضات والديون المماثلة؛

من خلال ما سبق يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي تبني كلا المنهجين وذلك حسب الحاجة للمنهج وأيضاً حسب بعض الشروط التي أشار لها في لب و صلب الموضوع المتعلق بعمليات القياس والإدراج والتقييم.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول البيولوجية، حاولنا من خلاله التعريف لمفاهيم عامة حول القياس المحاسبي وكذا القياس المحاسبي للأصول البيولوجية حيث كان الهدف معرفة محددات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية ومعالجتها وكذا واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ويعد مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز المبادئ المحاسبية في عملية القياس المحاسبي من هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بجملة من القوانين والمراسيم تحدد وتعزز قواعد التقييم المحاسبي لمحتوى الكشف المالية وعرضها لقواعد سيرها، وتشير بعض الدراسات إلى أن نموذج تكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية، ونموذج القيمة العادلة يحقق قدراً أكبر من الملائمة وهذا ما أجمعت عليه عديد من الدراسات، كما أن الجزائر قامت بإصلاحات محاسبية لمواكبة التطورات الاقتصادية الدولية، حيث قامت بتبني محاسبة القيمة العادلة بعد أن كانت التكلفة التاريخية هي الوحيدة، إلا أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن البيئة الجزائرية توفر بعض المقومات لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في حين لا تتوفر هذه المقومات عند نموذج القيمة العادلة.

الفصل الثاني:

النظام المحاسبي المالي في ظل

المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد:

يتضمن هذا الفصل المفاهيم ومبادئ والفروض المحاسبية للمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية ومدى تطابقها مع المعيار الزراعي 41 وفق النظام المحاسبي المالي، وتناولنا في هذا الفصل، المبحث الأول المعايير المحاسبية الدولية وأما في المبحث الثاني ماهية النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية

اهتمت الكثير من الدول والمنظمات الدولية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية بموضوع التوافق المحاسبي الدولي، حيث قامت بالعديد من الجهود بغية تفعيل الممارسات المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع السياسات المحاسبية للدول والحث على استخدام المعايير الدولية كأساس لبناء المعايير الوطنية والسعي نحو القضاء على الفروق والاختلافات في الأنظمة المحاسبية بين الدول، وقد نتج عن ذلك العديد من المحاولات الرائدة التي سعت إلى تعميم استخدام المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، وهذا من خلال عمليات الإصلاح التي باشرت بها الكثير من الدول والتي تراوحت بين التبنّي الكلي والتكييف الجزئي، ومنها الجزائر التي قامت بإصلاح لنظامها المحاسبي وتبنيها للنظام المحاسبي المالي بهدف تقرب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة المحاسبية الدولية، ويهدف هذا إلى توضيح درجة التقارب بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي كخطوة أولى نحو تحقيق التوافق بين التنظيم المحاسبي في الجزائر مع الممارسة الدولية.

المطلب الأول: المنظمات الدولية للمعايير المحاسبية الدولية

هنالك هيتان أساسيتان هما لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC ثم مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB ويساعدهما بعض المنظمات الدولية نذكر منها : الاتحاد الدولي للمحاسبين .

1- لجنة المعايير المحاسبية الدولية:

أ - نشأتها:

أنشأت لجنة المعايير المحاسبة الدولية في سنة 1973 نتيجة اتفاق تم بين الهيئات المهنية في عشر دول استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية وفي سنة 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة المعايير المحاسبة الدولية إلى 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة.

وتعتمد لجنة المعايير المحاسبية الدولية على سياسة تقتضي أن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملا للممثلين عن ثلاثة بلدان نامية على الأقل كما ينص دستور اللجنة على أن يضم المجلس أيضا ممثلين لا يزيد عددهم عن أربعة مؤسسات دولية ليست هيئات محاسبية مهنية، وإنما لها اهتمام بالتقارير المالية¹.

1 - أحمد محمد أبوشماله، معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2019، ص 09.

ب - أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:

- تسعى لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق عدة أهداف يمكن تناولها فيما يلي:
- ✓ إعداد وإصدار معايير محاسبية لتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية في مختلف أقطار العالم.
- ✓ العمل المستمر والدائم على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية المستخدمة في الدول المختلفة، بهدف إعداد قوائم مالية ذات مواصفات موحدة على المستوى الدولي.
- ✓ العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية، وتعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية من أنشط الهيئات الدولية حيث أصدرت 40 معيار دولياً للمحاسبة إلى غاية سنة 2000، وكذلك قامت بأجراء 11 تنقيح لمعايير سبق إصدارها وأصدرت أيضاً 18 تفسيراً لمعايير المحاسبة الدولية¹.

ج - الهيئات الاستشارية المعاونة للجنة المعايير المحاسبية الدولية:

تعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على العديد من الهيئات الاستشارية في أداء مهامها، وتمثل في:

- 1- الغرفة الدولية للتجارة .
- 2- المنظمة الدولية لهيئات البورصة.
- 3- هيئة المصارف الدولية.
- 4- هيئة الحماية الدولية.
- 5- البنك الدولي.
- 6- مجلس معايير المحاسبة الأمريكي .
- 7- المفوضية الأوروبية.
- 8- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (كمراقب).
- 9- الاتحاد الدولي لحرية التجارة والاتحاد الدولي للعمل².

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية

أ - نشأته:

باشر مجلس المحاسبة الدولية عمله في 2001 من مقره في لندن كجهة مستقلة وخاصة (قطاع خاص) واطعة للمعايير المحاسبية الدولية والذي انتقلت إليه مسؤوليات وضع معايير المحاسبة بعد لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي انتهى عملها سنة 2000 ، ويمول المجلس من قبل مؤسسات محاسبية كبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى ، وأعضاء المجلس الستة عشر من تسعة أقطار ويتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة والمجلس ملتزم بتطوير مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية الدولية التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية للمقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة ، وتحقيقاً لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم³.

1- أحمد محمد أبوشماله، مرجع سبق ذكره، ص11.

2- أحمد محمد أبوشماله، مرجع سبق ذكره، ص13.

3- جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن، 2014، ص2-3.

ب- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:

- ✓ تطوير معايير المحاسبة الدولية حتى تكون ذات نوعية عالية وقابلة للفهم والتطبيق، وتتطلب معلومات جيدة وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة.
- ✓ تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير.
- ✓ تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية جيدة¹.

3- الهيئات الدولية الداعمة للتوحيد المحاسبي:

هنالك العديد من الجهات والهيئات المعنية بتدعيم وتعزيز التوحيد والتناغم المحاسبي عبر العالم ومنها:

أ- **مجلس معايير المحاسبية المالية** : يعتبر مجلس المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية وتسمى هذه المعايير المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، وفي الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من الجهات المعنية بإصدار المعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وتشمل :

- ✓ هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية
- ✓ معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين
- ✓ مجلس معايير المحاسبة الحكومية
- ✓ مؤسسات أخرى مثل الجهات الإشرافية ودوائر الضريبة

ب- **الاتحاد الدولي للمحاسبين**: هو مؤسسه خاصة أنشأت عام 1977 في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني، ومقر الاتحاد الدولي للمحاسبين في نيويورك ويضم حالياً في عضويته مجامع مهنية تنتمي إلى 80 دولة مختلفة، ويهدف الاتحاد إلى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي، وذلك من خلال إصدار معايير دولية في المحاسبة والتدقيق، والمحاسبة الإدارية، وإرشادات أخلاقية وتشجيع التعليم والتطوير المحاسبي².

المطلب الثاني: ماهية معايير المحاسبة الدولية

1- مفهوم المعيار المحاسبي :

يقصد بكلمة معيار بأنه نموذج يوضع لقياس وزن الشيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين.

وكما يعرف أيضاً بأنه قاعدة أو قانون عام يسترشد به المحاسب للإنجاز عمله في إعداد القوائم المالية أو التقارير المالية.

1- جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص3.

2- جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص3-4.

ويعني المعيار بأنه قاعدة محددة يتم بموجبها تحديد قياس الأحداث المالية للمنشأة وإيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية لغرض اتخاذ القرارات اللازمة وهذا المفهوم قد ركز على استخدام القاعدة لغرض قياس الأحداث المالية والاستفادة من هذه الأهمية لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين¹.

2 - أسباب ظهور المعايير المحاسبية:

حسب المنظمة الدولية للمعايير، فإن المعايير عموماً هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلول ممكنة وقابلة للتحقيق ومتكررة الأسئلة أو مشكلات مطروحة من قبل، تخص العلوم بصفة عامة وعليه يمكن حصر أسباب وجود معايير دولية في مجال المحاسبة في العناصر الآتية²:

- الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير المحاسبة من خلال الابتعاد عن التناقضات القائمة.
 - انفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي.
 - تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة.
 - ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي.
- تخفيض التكاليف وتدعيم المرور إلى الأسواق المالية، تسهيل الإتصال بين المتعاملين الإقتصاديين.
- إن الحلول النموذجية التي طرحتها المعايير المحاسبية الدولية لحل المشاكل المتكررة، تسمح بتحقيق أهداف اقتصادية محددة في إطار توحيد الطرق وتفايدي التناقضات والاختلافات، وحذف كل أشكال المخاطر المحتملة الناجمة عنها.

3- مسار إعداد المعايير المحاسبية:

- تصدر معايير المحاسبة الدولية (IAS) عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وأصبحت تسمى معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) منذ سنة 2001 تاريخ هيكلة المجلس، تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي³:
- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، يتم على إثره تشكيل فوج عمل يرأسه عضو من المجلس ويضم ممثلين عن هيئات التوحيد لثلاثة دول على الأقل.
 - بعد استعراض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل بتقديم أهم الحلول التي تعتمد عليها هيئات التوحيد الوطنية ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري (LASC)، ومن ثم يعرض على المجلس النقاط التي سوف يتناولها.
 - بعد تلقي فوج العمل رد على اقتراحاته، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة وتبريراتها، وبعد موافقة المجلس يوزع المشروع بشكل واسع لإثرائه، ومن ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر.
 - بعد تلقي الردود يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ ويعرضها على المجلس للمصادقة.
 - بعد المصادقة يقوم فوج العمل بإعداد مشروع المعيار في شكل مذكرة إيضاح، يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد تمت المصادقة عليها بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس.

1-سعودجايد مشكور، المحاسبة الدولية، مطبعة الميزان، حي عدن النجف العراق، الطبعة الثانية، 2014، ص38.

2- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية في الشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص375.

3- FRYDLENDER ALAIN, PAGEZY JULIEN, S'initier aux IFRS, Editions de la performance / Editions Francis Lefebvre, Paris, France, 2004, P11.

- بعد تلقي ودرس الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد المشروع النهائي للمعيار، وبعد عرضه يعتمد إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

4- أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

- ✓ المعايير الدولية تلائم ظروف المحاسبة في كل بلد من البلدان المشتركة في العضوية .
- ✓ المعايير الدولية صدرت لتقريب وجهات النظر للمنظمات المحاسبية.
- ✓ الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية يساعد في فهم القوائم المالية المنشورة خارج البلد.
- ✓ الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الاستشاريين والأكاديميين والمهتمين في هذا المجال.
- ✓ مساعدة بعض الدول على الأخذ بما يلائمها وتشجيعها على إصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي¹.

5- خصائص المعايير المحاسبية:

- تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص، أهمها:
- ✓ قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير، لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.
- ✓ قوتها التي إكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير.
- ✓ مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنعه؛
- ✓ غير إجبارية، لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية².

المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي 41 للزراعة

جاء هذا المعيار المتعلق بالنشاط الزراعي ليتبنى مفهوم القيمة العادلة في محاسبة الأنشطة الزراعية ويقصد بالنشاط الزراعي هو إدارة المنشأة للتحويل البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية.

1- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.

2- نطاق المعيار:

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

1- سعود جايد مشكور، مرجع سبق ذكره، ص 46-47 .

2 - مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص134.

- ✓ الأصول البيولوجية .
- ✓ المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد .
- ✓ المنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بالأصل البيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة ومشروطة بأحداث معينة .
- ✓ لا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل صوف الأغنام أو الحليب فينطبق عليها المعيار رقم 02 المخزون .
- ✓ وكما لا ينطبق أيضا على الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي الذي يتناولها معيار 16، والمعدات والآلات التي ينطبق عليها معيار 40، أو الأصول الغير ملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يعالجها معيار 38 الأصول غير ملموسة.

3- التعريفات:

- القيمة العادلة للأصل: هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية.
- النشاط الزراعي: هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها .
- المنتجات الزراعية: هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل : الحليب ، القطن لحوم الماشية وغيرها.
- الأصل البيولوجي: هو نبات أو حيوان حي .
- التحول البيولوجي: هي عمليات النمو والتكاثر والإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي وينجم على هذا التحول نوعين:

أ- تغيرات في الأصل من خلال :

- ✓ النمو (زيادة في الكمية أو تحسن في النوعية)
- ✓ إنحلال (انخفاض في الكمية أو فساد في النوعية حيوان أو نبات)
- ✓ تكاثر الحيوانات أو النباتات الحية¹.

ب- إنتاج محاصيل زراعية مثل عصارة الشجر أو ورق الشاي:

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

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

4- الاعتراف والقياس:

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

- ✓ تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة، في النشاط الزراعي يمكن السيطرة من خلال إثبات بالملكية القانونية إما في النشاط الحيواني يمكن السيطرة من خلال وضع علامة أو رسم عند امتلاكها أو ولادتها أو فطامها
- ✓ من المحتمل تدفق منافع مستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة، وتقييم هذه المنافع بقياس الصفات الجسدية الهامة

¹ - جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 537-540 بتصرف.

- ✓ من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو تكلفته بشكل موثوق به .
- ب- القياس عند الاعتراف المبدئي: يجب التفريق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية كما يلي:
- ✓ يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل قائمة مركز مالي : بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف عند نقطة البيع . باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية ، تتم عملية القياس عندها بالتكلفة مطروحا منها أي إهلاك متراكم أو انخفاض القيمة
- ✓ يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصل البيولوجي بالطريقة التالية :
- القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع . وتعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي تكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار رقم 02 المخزون ، حيث تتحول المنتجات الزراعية بعد الحصاد إلى بضاعة .
- يفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائما . وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائما .

تشمل التكاليف المقدرة عند البيع ما يلي:

- ✓ عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية
- ✓ الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع
- ✓ أي رسوم أو ضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية (رسوم التحويل).
- ولا تشمل هذه التكاليف مصاريف نقل الأصل البيولوجي أو المصاريف الأخرى الأزمة للنقل للمنتجات
- ✓ يتم تحديد القيمة العادلة للأصل أو المنتج البيولوجي من خلال سوق نشط ، ويعتبر السعر المأخوذ من السوق النشط أفضل طريقة لتحديد القيمة العادلة ، ويمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات في فئات وفقا لبعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر ، لا تعتبر القيمة الواردة في العقود الآجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ إعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد الآجل لاحقا .
- وعندما يصنف الأصل البيولوجي على أنه محتفظ به برسم البيع يطبق المعيار الدولي للإعدادات التقارير المالية رقم 05 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة" . من المفترض أن يصبح قياس القيمة العادلة بشكل موثوق .

5- فروقات تقييم الأصول و المحصول الزراعي (الأرباح والخسائر)¹:

- أ- يجب الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بالقيمة العادلة ، وقد تنتج خسارة عند الإعتراف لأن التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع الأصل البيولوجي . وقد ينجم أيضا مكسب عند الإعتراف مثلا عندما يولد عجل .
- ب- يجب الإعتراف بالمكاسب أو الخسارة الناجمة عند الإعتراف المبدئي خلال الفترة التي تنشأ فيها .

6- المنح الحكومية:

1- جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 541 بتصرف.

- أ- يتطلب هذا المعيار الإعتراف بالمنح الحكومية الغير المشروطة المرتبطة بالأصل البيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحا تكاليف البيع ضمن بيان الدخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة القبض .
- ب- أما إذا كانت المنح الحكومية المتعلقة بالأصل البيولوجي مشروطة، يجب الإعتراف بها كدخل في قائمة الدخل بعد الوفاء بشروط المنحة.
- ج- إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بالأصل البيولوجي مقاس بالتكلفة - في حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة - مخصصا منها أي خسائر متراكمة فإنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 20.

7- الإفصاح:

أ- يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- ✓ الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الإعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية أو الزراعية.
 - ✓ وصف كل مجموعة من الأصول البيولوجية.
 - ✓ الإفصاح بطبيعة النشاط المتعلق بكل مجموعة من الأصول البيولوجية إذا لم يشار إليها في أي تقارير سابقة.
 - ✓ التقديرات غير مالية أو التقديرات الكمية المادية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة في نهاية الفترة ويجب أن تقدم نفس المعلومات حول المنتجات الزراعية.
 - ✓ الأساليب والافتراضات المطبقة في تحديد القيمة العادلة.
- القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة للإنتاج الزراعي الذي تم حصاده في فترة الحصاد.
- ✓ مقدار أي التزامات متعلقة بتطوير وإملاك أصول بيولوجية.
 - ✓ إستراتيجيات المخاطر المالية للإدارة.
 - ✓ الإفصاح عن تسوية للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجي التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة والحصاد وعمليات اندماج الأعمال والمشتريات والمبيعات وفروقات الصرف.
- ب- الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية:
- ✓ عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصفا للأصل. وتوضيح حول عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية.
 - ✓ النطاق المحتمل أن تدرج ضمنه القيمة العادلة إن أمكن ذلك.
 - ✓ أية أرباح أو خسائر معترف بها عند التصرف، وطريقة الإهلاك المستخدمة، والعمر الإنتاجي ومعدل الإهلاك.
 - ✓ بيان المبالغ المسجلة الإجمالية للإهلاك المتراكم في البداية ونهاية المدة.
 - ✓ يجب الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلا)، وذلك للأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهلاك أو انخفاض القيمة، ويجب أن تشمل الإفصاحات معلومات حول الخسارة أو الانخفاض في القيمة، واستعادة خسائر الانخفاض في القيمة والإهلاك المتعلق بالفترة الحالية.
 - ✓ إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة والتي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر التكلفة مطروحا منه الإهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة العادلة، يجب عرض الإفصاحات التالية: (مثل وصف

الأصول البيولوجية وتوضيح لما أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق خلال الفترة الحالية، واثّر التغير في قيمة الأصول البيولوجية).

✓ المنح الحكومية : يجب الإفصاح حول طبيعة ونطاق المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية ، والشروط التي تم تلبيتها وأي انخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة¹.

المطلب الرابع: معالجة الأصول البيولوجية مع المعايير الدولية.

يكون نقطة التحول الرئيسية عند تطبيق المعيار الدولي رقم 41 هي كيفية إثبات الأصول الحيوية بقيمتها العادلة وفقا للمتطلبات المعايير الدولية، وتكون الشركات أمام خيارين:

الخيار الأول: هي يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية تامة من خلال سوق نشط للأصول الحيوية وهنا ستكون الشركة ملزمة وفقا للمعايير الدولية بإثبات أصولها الحيوية بالقيمة العادلة.

الخيار الثاني: حال لا يوجد سوق نشط يمكن من خلاله قياس القيمة العادلة بموثوقية وهنا ستستمر الشركة بإثبات أصولها الحيوية طبقا للطريقة التكلفة ولكنها ستكون ملزمة عن إفصاحات إضافية بهذا الخصوص.

ويشهد التحول إلى المعايير الدولية طفرة في حجم ونوعية الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق الثروة الزراعية الخاصة بالشركة والوصف الكمي والنوعي لها والتغيرات التي تطرأ عليها بالتكاثر والنمو والاندثار وكذا الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والتغيرات عليها، وبحسب المعيار فان النشاط الزراعي يقوم بإدارة المنشأة للتحول البيولوجي للأصول البيولوجية برسم البيع إلى إنتاج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية.

ويتألف التحول البيولوجي من عمليات النمو والفقدان والإنتاج والتوالد التي تسبب تغيرات كمية أو نوعية في الأصول البيولوجية، أما الأصل البيولوجي فهو حيوان حي أو نبات. ويعرّف الإنتاج الزراعي على أنه الإنتاج المحصود من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة. ويُعنى بالحصاد هنا فصل الإنتاج عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحياتية للأصل البيولوجي.

ويصف معيار المحاسبة الدولي 41، من بين أمور أخرى، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية خلال فترة النمو والفقدان والإنتاج والتوالد وكذلك المعالجة المحاسبية للقياس المبدئي لإنتاج الزراعي في وقت الحصاد. ويتطلب هذا المعيار القياس بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة ابتداء من الاعتراف المبدئي، ويتم تطبيق هذا المعيار على الإنتاج الزراعي- الإنتاج المحصود من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة- فقط عند وقت الحصاد. وبعد ذلك يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي 2 "المخزون" أو أي معيار آخر قابل للتطبيق. وعليه، فإن هذا المعيار لا يتطرق إلى معالجة الإنتاج الزراعي بعد الحصاد .

أما القيمة العادلة فتعني المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري. وتشمل تكاليف نقطة البيع العمولات الممنوحة إلى الوسطاء والتجار والرسوم المفروضة من قبل الوكالات

1- جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 542-543 بتصرف.

التنظيمية وأسواق بورصة السلع ورسوم وضرائب النقل. وتستثنى تكاليف نقطة البيع تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لتوصيل الأصول إلى الأسواق.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي 41 تضمين التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في حسابات الربح أو الخسارة خلال الفترة التي نشأ فيها هذا التغير. وفيما يتعلق بالنشاط الزراعي، فإن التغير في الخصائص الفيزيائية للحيوان الحي أو النبات يؤدي مباشرة إلى زيادة أو تخفيض المنافع الاقتصادية بالنسبة للمنشأة.

ولا ينص معيار المحاسبة الدولي 41 على أي مبادئ جديدة متعلقة بالنشاط الزراعي حول الأراضي. وبدلاً من ذلك، فإن المنشأة تتبع معيار المحاسبة الدولي 16 "الممتلكات والمصانع والمعدات"

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي 16 قياس الأرض إما بسعر تكلفتها مطروحاً منها أي خسائر متراكمة الانخفاض القيمة أو بمبلغ معاد تقييمه. في حين يقتضي معيار المحاسبة الدولي 41 قياس الأرض، التي تكون عبارة عن عقار استثماري، بقيمتها العادلة أو بسعر تكلفتها مطروحاً منها الخسائر المتراكمة الانخفاض القيمة. ويتم قياس الأصول البيولوجية التي يتم إلحاقها مادياً بالأرض (على سبيل المثال الأشجار في الغابات الزراعية) بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة بشكل منفصل عن الأرض.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي 41 الاعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي مقاس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة على أنها دخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة القبض. وإذا كانت المنحة الحكومية مشروطة، بما في ذلك حين تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة عدم المشاركة في نشاط زراعي ما، فإنه يتعين على المنشأة الاعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل عندما يتم تلبية الشروط المرفقة بالمنحة. وإذا كانت المنحة الحكومية متعلقة بأصل بيولوجي مقاس بسعر تكلفته مطروحاً منها أي استهلاك متراكم وأي خسائر متراكمة لانخفاض القيمة، فإنه يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"¹.

1- طارق أحمد عامر، ملخص معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، هيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، ص 76-77.

المبحث الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي

في إطار عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قام المجلس الوطني للمحاسبة CNC المكلف بمهمة توحيد وتنظيم المحاسبة في الجزائر بإصدار نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف مواكبة ومسايرة عملية التوحيد المحاسبي الدولي والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تجاوز نقائص وقصور المخطط المحاسبي الوطني PCN، الذي أصبح لا يساير التطورات الإقتصادية الجديدة، ولقد شرعت الجزائر في تطبيق الأمر 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ابتداء من جانفي 2010، وسنتطرق في سياق هذا المبحث إلى النقاط التالية:

- مفهوم النظام المحاسبي المالي.
- مبادئ وأهداف النظام المحاسبي المالي.
- المبادئ والفروض المحاسبية في المؤسسات الزراعية.
- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وتطابقها مع المعيار الزراعي 41.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

تعريف النظام المحاسبي المالي:

من الناحية الاقتصادية: لقد جاء القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن للنظام المحاسبي المالي والصادر في الجريدة الرسمية العدد 47 ليحدد في مادته الثالثة مفهوم النظام المحاسبي المالي كالاتي: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية¹.

أما يعرف من الناحية القانونية: نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات الجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها².

من خلال هذا التعريف يمكن أن نستنتج الخصائص التالية للمحاسبة المالية:

- المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية.
- مدخلات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي.
- مخرجات النظام تمثل كشوف تعكس بصدق المركز المالي للكيان.
- هدف النظام قياس أداء و نجاعة الكيان (جدول حسابات النتائج)، ووضعية الخزينة (جدول التدفقات النقدية).
- يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة المحاسبية.

كما عرف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كل من الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء ونتيجة الدورة الصافية من خلال مواد المرسوم التنفيذي 08-156³.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، قانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذوالقعدة الموافق ل 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، ص 03

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

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

1- الأصول:

الأصول هي الموارد التي يسيورها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، فشرط إدراج الأصل هو التسيير والقدرة على تحقيق منافع اقتصادية للكيان، ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي يستأجرها الكيان لهدف ما تعتبر ضمن عناصر الأصول وتدرج في الميزانية وتنقسم الأصول إلى:

- أصول غير جارية.
- أصول جارية.

2 - الخصوم:

الخصوم هي الالتزامات الرهانة للكيان الناجمة عن أحداث اقتصادية ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، إذا فالخصوم تشمل الالتزامات الحالية التي تقع على عاتق الكيان والناجمة عن الأحداث الاقتصادية الماضية والتي يتم الوفاء بها مقابل نقصان في الموارد التي من المنتظر أن تحقق للكيان منافع اقتصادية ، وتنقسم الخصوم إلى:

- خصوم غير جارية.
- خصوم جارية.

3- النواتج (الإيرادات):

تتمثل نواتج السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم نتيجة نشاط الكيان، كما تشمل استعادة خسائر القيمة والاحتياطات، إذا النواتج هي منافع اقتصادية أو مداخيل حققها الكيان نتيجة نشاطه خلال الدورة المحاسبية وتظهر في شكل زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم.

4- الأعباء:

تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور أو ارتفاع خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسائر القيمة، أي أن الأعباء تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج:

- الزيادة في الأصول أو النقصان في الخصوم $\Leftarrow$ نواتج أو إيرادات.
- النقصان في الأصول أو الزيادة في الخصوم $\Leftarrow$ أعباء.

5- النتيجة الصافية:

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة ويكون هذا الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النواتج، وتكون النتيجة الصافية ربحا عندما يكون هناك فائض في النواتج مقارنة بالأعباء وخسارة في الحالة العكسية.

- النتيجة الصافية = النواتج - الأعباء.

- النواتج < الأعباء $\Leftarrow$ النتيجة الصافية ربح .

- النواتج > الأعباء < النتيجة الصافية خسارة.

المطلب الثاني: المبادئ و أهداف النظام المحاسبي المالي

أولاً: المبادئ المحاسبية

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الملتزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد الكشوف لضمان ملائمة ومصادقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعملها، والتزم المشرع الجزائري بجميع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) والتي تحظى بالإجماع الدولي من خلال ما جاء في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون.

1 - المبادئ المتعلقة بالملاحظة:

وتشمل ما يلي:

أ- مبدأ القيد المزدوج:

جاء في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقاً لمبدأ القيد المزدوج، أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن، كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها¹.

ب- مبدأ الوحدة المحاسبية:

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أن كل كيان يجب أن يعتبر كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، فالمحاسبة المالية تقوم على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ونواتجه وبين أصول وخصوم وأعباء ونواتج الشركاء أو المساهمين في رأس المال، إذ كل كيان مهما كانت طبيعته و نوعية نشاطه عند تأسيسه وبداية ممارسة نشاطه يكتسب شخصية معنوية ومادية مستقلة عن شخصية مالكيه².

ج- مبدأ الاستمرارية:

أقرت المادة 07 من نفس المرسوم بمبدأ استمرارية النشاط، حيث نصت على أن الكشوف المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات من الممكن أن تتسبب في التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، فإذا لم يتم إعداد الكشوف على هذا الأساس

1- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 74، 2007، ص 04.

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

يجب أن تكون الشكوك في استمرارية الاستغلال مبينة ومبررة، مع ضرورة تحديد الأساس المستند إليه في ضبط وإعداد الكشوف المالية في الملاحق، ومن أهم النتائج المترتبة على تبني هذا المبدأ¹.

د- مبدأ الفترة المحاسبية:

نصت المواد 12، 13، 14 من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط تركز في مجملها العمل بمبدأ الفترة المحاسبية أو مبدأ استقلالية الدورات وهي²:

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب لها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط؛

- يربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة إقفال حسابات السنة المالية؛

- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة.

كما حددت المادة 30 من القانون 07-11 السنة المالية أو المحاسبية باثني عشر شهر تغطي السنة المدنية (أي من الفاتح من جانفي إلى الحادي والثلاثون من ديسمبر) إلا أنه يمكن في بعض الحالات الاستثنائية، السماح للكيان بغلق السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، وهذا عندما³:

- ارتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية؛

- في الحالات التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من إثني عشر شهر، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ الغلق ويجب تحديد المدة المقررة وتبريرها في الملحق.

2- المبادئ المتعلقة بالقياس:

تتمثل المبادئ المتعلقة بالقياس فيما يلي:

أ- مبدأ ثبات وحدة النقود:

ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما يشكل وحدة قياس للمعلومات التي تحملها الكشوف المالية، فلا يدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا غير أنه يمكن ذكر المعلومات الغير قابلة للتحديد الكمي والتقويم النقدي والتي يمكن أن يكون لها أثر مالي في ملحق الكشوف المالية⁴.

1- مداني بن بلغيث ، مرجع سبق ذكره ، ص 37.

أ - 2- مرسوم تنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 12.

3- قانون 07-11، مرجع سبق ذكره، ص 06.

4- مرسوم تنفيذي 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 12.

ب- مبدأ التكلفة التاريخية:

نصت المادة 16 من نفس المرسوم على إدراج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الكشف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية. وتتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات عند إدراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتزيلات وغيرها من العناصر المماثلة.

ج- مبدأ الحيطة والحذر:

أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة والحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156-08، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه تثقيل بالديون الممتلكات الكيان أو نتائجها، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، ويجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

د- مبدأ عدم المقاصة:

جاء في المادة 15 من القانون 11-07 أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من النواتج وعنصر من الأعباء، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صافي، أي أن الأحداث والمعاملات التي يقوم بها الكيان خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار، فلا يجوز مثلا القيام بمقاصة بين الرسم على القيمة المضافة المسترجعة والمستحقة رغم أن هذه المقاصة لا تؤثر على الوضعية المالية للكيان في نهاية الدورة المحاسبية، فمبدأ عدم المقاصة هدفه إعطاء صورة صادقة على نشاط الكيان ومعاملاته مع الغير، كما يهدف لمنع فقدان المعلومات المالية وخاصة تلك التي تعتبر مؤثرا على الإفلاس¹.

3- المبادئ المتعلقة بالاتصال:

تشمل المبادئ المتعلقة بالاتصال ما يلي:

أ- مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة:

كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي 156-08 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة أو مبدأ الأهمية النسبية، فبمقتضى هذا المبدأ تبرز الكشف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان، فيجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشف المالية معرفة المسيرين للأهمية النسبية للمعلومات عند تسجيلهم للأحداث والمعاملات التي

1- A.KADDOURI, A.MIMMECHE, Cour de Comptabilité Financière Selon Le Norme IAS/IFRS Et Le SCF 2007, ENAG Edition, Alger, 2009, p 89.

يقوم بها الكيان، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن أن لا تطبق المعايير أو المبادئ المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية، فيمكن مثلاً جمع المبالغ المتماثلة من حيث الطبيعة والوظيفة الناجمة عن نشاط الكيان والتي تكون قليلة أو غير معتبرة¹.

ب- مبدأ الصدق (الصورة الصادقة):

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

احترام هذا المبدأ يسمح لمستعملي الكشوف المالية ببناء صورة صادقة وأكثر موضوعية عن الوضعية المالية للكيان، فالصورة الصادقة هي عبارة عن هدف يرجى بلوغه من الحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات يمكن من خلال تمثيل الواقع الاقتصادي والمالي للكيان، ويرتكز هذا المبدأ على تغليب المحتوى على الشكل من خلال التركيز على إعطاء صورة أقرب ما يمكن عن الواقع الاقتصادي والمالي للكيان مع نهاية السنة المالية.

ج- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:

تغيير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان، ونصت المادة 15 من المرسوم 08-156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقولها لا يبرر أي إستثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض الكشوف.

كما أكد ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، بقوله لا يعتمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضاً في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني².

د- مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني:

كرست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 هذا المبدأ بقولها تقييد العمليات في الحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني ولم يكن هذا المبدأ معمولاً به في الجزائر فيما قبل، حيث كانت الممارسات المحاسبية تضبط استناداً للإجراءات القانونية والنصوص التشريعية التي لا يمكن الخروج عنها، فعلى سبيل المثال كان التسجيل المحاسبي لعناصر ذمة الكيان يتم على أساس ملكية هذه العناصر الأمر الذي يتعارض مع الواقع في الحالة التي يحصل فيها الكيان على عناصر ذمته (الاستثمارات) عن طريق القرض التجاري، فتظهر فقط أفساط الكراء في جدول حسابات النتائج بينما تظهر المعلومات الأخرى المتعلقة بهذا الاستثمار في الملحق، وتبني هذا المبدأ يعالج هذا

1- مرسوم تنفيذي، رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص12.

2- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، عدد19، 2009، ص20.

الإشكال بتسجيل الاستثمارات التي تم حيازتهما بواسطة القرض التجاري ضمن عناصر الأصول في ميزانية الكيان، وتسجل الديون المقابلة لها ضمن عناصر الخصوم¹.

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

تحدد أهداف المحاسبة المالية المتمثلة في توفير المعلومات المحاسبية لمختلف فئات المستخدمين وذلك بتقديم تقارير مالية تحقق هذا الغرض وتمكن متخذي القرارات من:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية والمعالجات المختلفة؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات .
- محاولة جعل القوائم المالية ذات بعد دولي تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية في المؤسسة؛
- نشر معلومات كافية وصحيحة، وموثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط².

1- مرسوم تنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص12.

2- د محمد كويشي وآخرون، واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013، ص04.

المطلب الثالث: المبادئ والفروض المحاسبية في المؤسسات الزراعية

تقوم المحاسبة عموماً على مجموعة من الافتراضات والمبادئ المحاسبية التي تسهل في أداء وظائفها وتبسط من إجراءاتها¹.

أولاً: المبادئ المحاسبية

نعرض فيما يلي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

1- مبدأ التكلفة التاريخية:

يتم تسجيل العمليات المحاسبية التي تتم نتيجة عملية تبادل على أساس تكلفة الاقتناء أي التكلفة وقت التعاقد "التكلفة التاريخية" التي تعتبر الأساس السليم للمحاسبة عن الأصول المملوكة والالتزامات، ويبرر المحاسبون استخدام هذا المبدأ كأساس للمحاسبة للممتلكات والالتزامات المشروعة حيث يمكن تحديدها بمسند موضوعي وقت الاقتناء. رغم توافر الدقة والموضوعية في القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، إلا أن القيم التاريخية تصبح غير واقعية وتواجه عدة انتقادات، خصوصاً في حالة التضخم²، إن تطبيق هذا المبدأ يواجه مجموعة من الصعوبات لعل أهمها إن المواشي يتم اقتنائها بالقيمة العادلة وبيعها يتم بنفس الطريقة وكذلك الأمر للمناحل والمسامك والمشاتل وبالتالي يصعب تطبيق هذا المبدأ في المحاسبة الزراعية.

2- مبدأ تحقق الإيرادات:

تتحقق الإيرادات في الوقت الذي تنتقل فيه السلعة أو الخدمة إلى المستهلك بالبيع، ويتطلب الأمر وجود دليل موضوعي لإثبات تحقق الإيراد ففاتورة المبيعات مثلاً تعتبر دليلاً على تحقق الإيراد بوجود عملية اكتساب الإيراد. ويلاحظ أنه قد يتحقق الإيراد بالإنتاج كما في مناجم الذهب مثلاً، ولا يتوقف الإيراد على تحصيله، إن هذا المبدأ لا يمكن تطبيقه بطريقة مطلقة لأن هذا المبدأ مرتبط بمبدأ الاستحقاق إلا أن المحاسبة الزراعية تعتمد في أكثر الأحيان على مبدأ النقدية لأن المزارع في أكثر الحالات يبيع منتوجه من أجل تمويل عملية الحصول على الأسمدة والمواد الأولية.

3- مبدأ المقابلة :

يتم تحديد الإيرادات الخاصة بالفترة والمصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات، ويشير الاصطلاح إلى العلاقة بين العناصر المحقق والمصروفات سواء تم تحصيلها أو لم تحصل بعد، المهم أنها تخص الفترة موضوع القياس المحاسبي من الصعب تطبيق هذا المبدأ في المحاسبة الزراعية لأن بعض المصروفات لا يقابلها إيراد مثلاً تسميد التربة مثلاً في زراعة النخيل في عملية التسميد والتي تكون مكلفة تخص عدة سنوات أن بعض الغلال والحشائش تكون غير متعلقة بدورة.

1- سالمي محمد الدينوري، المحاسبة الزراعية الخاصة النوعية في النشاط والمبادئ والفروض، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية العدد الثامن، جامعة الوادي، 2015، ص 200-202.

2- رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، ط 1، دار حامد، الأردن، 2004، ص 38.

4- مبدأ الموضوعية:

يعني هذا المبدأ البعد عن الحكم الشخصي أي أن يكون هناك مجالا للحكم الشخصي عند أداء العمليات المحاسبية أي لا بد من توافر دليل موضوعي في شكل مستند يخص وحدة أن المعاملات المحاسبية ومن أمثلة الموضوعية تسجيل قيمة العمليات المالية على أساس الفعلية وقت حدوثها.

وجدير بالذكر بعض الأرقام التي تظهر بالميزانية لا تعتبر دائما عن حقائق، مثل تقدير قيمة الديون المشكوك فيها وتقدير القيمة البيعية للمخزون.

5- مبدأ الإفصاح:

يجب أن تظهر قوائم المالية كافة المعلومات التي تعتبر ضرورية ومكملة للتعبير عن مدى صدق هذه القوائم في إيضاح نتيجة نشاط المشروع، ولذلك يقترن بهذه القوائم والملاحظات والتحفظات التي تعتبر جزءا أساسيا من القوائم المالية.

ومن هذه المبادئ والفروض يمكن أن نستخلص أن الخصائص النوعية التي تتميز بها المحاسبة الزراعية نابعة من كونها نشاط يختلف عن أسي نشاط تجاري أو صناعي فالبرغم من التقدم التكنولوجي لازال العنصر البشري له أهمية كبرى، كما أن للطبيعة لها دور كبير في العملية الإنتاجية ففي كثير من المنتجات ومن بينها النخيل والموز تعتمد على الطقس، كما أن كل المنتجات قد تكون موسمية وليس لها علاقة بمبدأ الدورية، هذا مما أدى أن الفروض والمبادئ المحاسبية تحدث عنها استثناءات تنبع من طبيعة هذا النشاط.

ويمكن أيضا أن نضيف بعض المبادئ منها:

- **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 الزراعي بموسمية الإنتاج، بما 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 ونوعا بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية.

- **تدخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الآخر:** فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكنه أن تكون مدخلات لأنشطة زراعية أخرى مما يتطلب وجود نظام محاسبي فعال قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المؤسسة.

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

- إختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية: تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي ، إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط ، أما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة.

-إرتفاع نسبة الأصول الثابتة: حيث تتأثر هذه الأنشطة بارتفاع نسبة التثبيتات بها والتقيد تصل إلى % 75 من رأس المال المستثمر، وتتمثل هذه التثبيتات في الأراضي والمباني (حظائر ومخازن،محطات...)،تفريغ،والآلات والمعدات الزراعية ،كما تتمثل التثبيتات في أصول ثابتة حيك الماشية والأغنام والدواجن المقتناة لغرض استخدامها وليس لغرض بيعها، ويترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشآت الزراعية وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة ، وهذا بدوره يستلزم أن يتجه المزارع إلى أنشطة زراعية متعددة، والقيام بأنشطة زراعية إضافية لتحمل المزارع تكاليف كبيرة نظر لإنخفاض نسبة التكاليف المتغيرة¹.

- الفارق الزمني بين العملية الإنتاجية والإنتاج ذاته: حيث أن فترة الانتظار في الزراعة بين بدء التشغيل لعوامل الإنتاج وبين الحصول على الإنتاج طويلة ،فالقمح مثلاً لا يثمر قبل أربعة أشهر والقطن قبل تسعة أشهر...؛أي أن دورة الإنتاج الزراعي طويلة وذلك بسبب موسمية الإنتاج الزراعي، بعكس الإنتاج الصناعي الذي تكون دورته قصيرة لأنها خاضعة لسيطرة الإنسان².

ثانيا: الفروض المحاسبية

ويفترض المحاسبون الفروض الأساسية التالية:

1- فرض إستقلال الوحدة المحاسبية:

يفترض المحاسب أن المشروع يستمر في أعماله إلى ما لا نهاية ويعتبر هذا الفرض أساسا لقيام المحاسب بتقييم الأصول بقيمتها التاريخية دون القيمة الاستبدالية طالما أن المشروع مستمرا في أعماله.

2- فرض ثبات القياس النقدي:

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

4- فرض الفترات المحاسبية:

طالما أن المشروع مستمر في أعماله فإن الأمر يتطلب معرفة نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة الانتظار حتى يتم تصفية أعماله، ولكن المستثمرين والجهات الحكومية يرغبون في معرفة نتيجة النشاط على فترات دورية، لذلك يفترض المحاسب أن حياة المشروع مقسمة إلى فترات قد تكون شهرا أو ربع سنة.

1- هاشم محمد عطية ومحمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية للطبع والنشر، مصر، سنة 2000، ص198.

2- مي زهير يونس الدباغ، المشاكل المحاسبية لمعالجة الموجودات في النشاط الزراعي، رسالة ماجستير، جامعة الموصل العراق، سنة 2000، ص17.

ويتم إعداد حسابات ختامية لهذه الفترة ومركز مالي المنشأة ويفضل أن تكون الفترة المحاسبية سنة حتى يسهل تحديد صافي الدخل عنها.

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وتطابقها مع معيار الزراعة 41

1- يجب على المؤسسة أن تعترف بالأصل الحيوي أو المحصول الزراعي عندما¹:

- تسيطر المؤسسة على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة.
- من المحتمل تدفق من أفعال اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المؤسسة .
- يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية.

2- تقييم الأصول البيولوجية النباتية:

يجب قياس الأصل الحيوي منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل إقفال المؤسسة لحساباتها، بتكلفتها لعادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، باستثناء الحالات التي يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية، وفي هذه الحالة يقاس بالتكلفة مطروحا منها أي إهلاك وخسائر قيمة.

يجب قياس المحصول الزراعي من الأصول الحيوانية بتكلفتها لعادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت الحصاد.

تشمل تكاليف نقطة البيع العملات للوسطاء والمتعاملين، الضرائب للهيئات التشريعية، بورصات السلع وضرائب التحويل والرسوم، وتكاليف أخرى ضرورية لإحضار الأصول إلى السوق².

3- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية:

تختلف طرق المعالجة المحاسبية لأشجار الفاكهة عن المعالجة المحاسبية لباقي الأنشطة الزراعية، حيث ينظر إلى أشجار الفاكهة باعتبارها أصلا ثابتا له فترة إثمار تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات وذلك حسب درجة خصوبة التربة وطرق العناية بها، حيث يقوم المزارع بإنفاق مبالغ رأسمالية تتمثل في تكلفة (الشتلات) الشجيرات والتكاليف الأخرى التي تعرف بتكاليف الإنشاء³.

تمر الحداثق والبساتين بثلاث مراحل كما يلي:

أ- المعالجة المحاسبية أثناء فترة الإنشاء والتكوين:

تبدأ مرحلة الإنشاء منذ حرث وتهيئة التربة الزراعية وغرس الشجيرات (الفسائل والشتلات)، وتستغرق هذه الفترة عدة سنوات وحسب نوع الشجرة⁴، فمثلا نحدد في الموالح تبدأ في الإثمار بعد أربع سنوات من تاريخ زراعة الشتلات، وتظل مزدهرة

1- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء الجزائر، 2011، ص 229.

2- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 230.

3- خالد راغب الخطيب، المعالجة المحاسبية في المنشآت والمؤسسات الزراعية، دار البداية، الأردن، 2009، ص 146.

4- خيرت ضيف، المحاسبة والتكاليف الزراعية، دار النهضة العربية، مصر، 1974، ص 110.

أكثر من ستين عاما ،أما زراعة العنب فتثمر في العالم الثالث وتعمر أكثر من مائة سنة ،ولكن في زراعة الموز تعطي إنتاجا في العام الأول وإنتاج وفير في العام الثاني ثم تأخذ في الاضمحلال بعد ذلك¹.

تنتهي هذه الفترة بمجرد بدء الأشجار بالإثمار بشكل اقتصادي وتجاري وتكون المصاريف التي تتحملها البساتين في هذه الفترة كثيرة وكبيرة لعدة سنوات².

تقوم المؤسسة بشراء شجيرات (شتلات وغرسات) للقيام بعملية زراعتها، وتسجل هذه العملية محاسبيا كما يلي:

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
	xxxx	ح/ مشتريات شجيرات مستهلكة		611
	xxxx	ح/ الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع		4556
xxxx		ح/ حسابات لدى البنوك	401	
		إستلام فاتورة الشجيرات		
	xxxx	ح/ موردو السلع والخدمات		401
xxxx		ح/ حسابات لدى البنوك	512	
		تسديد فاتورة شجيرات		

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 وتحمل خلال فترة الإنشاء مجموعة من المصاريف من أمثلتها³:

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

1- خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 150.

2- خيرت ضيف، مرجع سبق ذكره، ص 110.

3- خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 150.

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

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxxx	xxxxx	ح/ مواد أولية مستهلكة ح/ حسابات لدى البنوك شراء مواد أولية (أسمدة ومبيدات)	512	60
xxxxx	xxxxx	ح/ الأعباء (حسب طبيعتها) ح/ حسابات لدى البنوك تسديد مصاريف مختلفة لصالح الشتلات	512	6....

في نهاية كل سنة تعتبر هذه الفترة بمثابة استثمارا تقيد الإنجاز حيث تضاف لها كل سنة كل الأعباء التي تحملتها المؤسسة من أجل رعاية هذه الشجيرات حتى تصبح مثمرة، فتدمج كافة المصاريف المنفقة على الشجيرات مع قيمة شرائها في 2340 حساب غرسات وشتلات قيد الإنجاز كالتالي تطبيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات للمصاريف واستقلالية الدورات المالية :

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxxx	xxxxx	ح/ شجيرات قيد الإنجاز ح/ شجيرات منتجة تحويل أعباء الاستثمارات الجاري إنجازها	7323	2340

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

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxxx	xxxxx	ح/ أشجار مثمرة ح/ شجيرات قيد الإنجاز بلوغ الشجيرات مرحلة الإنتاج	2340	240

ب- المعالجة المحاسبية في فترة الإنتاج :

تبدأ هذه الفترة حينما تبدأ الأشجار بإنتاج ثمار بكميات اقتصادية، ويمكن بيعها خلال 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 للإهلاك طالما أن الإنتاج في تزايد مستمر¹.

1- خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 150.

إن المصاريف المتعلقة بفترة الإثمار هي مصاريف إيرادية، لأنها تحافظ على الاستثمار (الغرسات) ولا تزيد من قدرتها لإنتاجية، على العكس من المصاريف في الفترة السابقة التي تعتبر مصاريف رأسمالية تدمج ضمن تكلفة إنتاج الثبوت، ومن أهم المصاريف التي تنفق خلال فترة الإثمار¹:

- 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 وتسجيل محاسبا كما يلي :

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxx	xxxx	ح/منتجات تامة من أصل نباتي	3551	
		ح/ الإنتاج المخزون	724	
		إدخال الثمار إلى المخزن		

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

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxx	xxxx	ح/ الإنتاج المخزن	723	
xxxx		ح/منتجات تامة من أصل نباتي	355	
		إخراج الثمار من المخزن للبيع		
xxxx	xxxx	ح/الزبائن	411	
		ح/انتاج مباع	71	
		فاتورة بيع المنتجات		
xxxx	xxxx	ح/حسابات لدى البنوك	512	
xxxx		ح/الزبائن	411	
		تحصيل قيم المبيعات		

1- سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وإيراداتها في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الرافدين، عدد82، العراق، 2006، ص230.

ملاحظة:

في المعالجة السابقة نلاحظ أن النشاط الزراعي غير خاضع للضرائب وهي حالة الجزائر حالياً لكنه في المستقبل إذا ما تقرر فرض ضرائب على النشاط الزراعي فإنه 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:

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
	xxxx	ح/ الزبائن	411	
xxxx		ح/ إنتاج مباع	71	
xxxx		ح/ الرسم على القيمة المضافة	4457	
		فاتورة بيع المنتجات		

ج- المعالجة 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 اتجاهان¹:

الأول: يؤكد على فكرة اقتصار احتساب الإهلاك في مرحلة التدهور والاضمحلال لكونها مرحلة تنقص فيها إنتاجية البستان، لذلك ووفقاً 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 فترة تناقص الغلة.

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، خاصة أن فترتي الازدهار والتناقص 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 للأشجار .

1- سنان زهير محمد جميل، مرجع سبق ذكره، ص213.

ويتم إثبات قسط الإهلاك كما يلي :

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxx	xxxx	ح/مخصصات الإهلاك	284	681
xxxx		ح/ إهلاك الأشجار		
		إثبات عبء الإهلاك		

4- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية :

إن منتجات الأصول البيولوجية تعد من بين أهم الاستثمارات للاستغلال رؤوس الأموال في الدول المتقدمة، وتختلف معالجة الأصول البيولوجية بحسب غرض اقتنائه وكذلك وقت الحصول على المنتجات ، فإن كان المنتج خلال سنة مالية يعتبر مخزوناً وإن كان منتج أكثر من سنة يعتبر تثبيت.

أ- الاعتراف وتقييم الأصول البيولوجية الحيوانية:

على المؤسسة الاعتراف بالأصل البيولوجي المتحصل عليه من عمليات سابقة وهنالك عدة شروط للاعتراف بالأصل البيولوجي أهمها إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية ،ويقيم الأصل البيولوجي بتكلفة الشراء مطروحاً منها أي إهلاك أو خسارة قيمة.

✓ الاعتراف وتقييم الأصول البيولوجية الحيوانية:

- يجب على المؤسسة أن تعترف بالأصل الحيواني الحيواني عندما:¹
- تسيطر على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة .
- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة لها علاقة بالأصل .
- يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية .

في النشاط الزراعي، يستدل على السيطرة بالملكية القانونية للماشية، وبوضع علامات تجارية أو التعليم على الماشية عند الامتلاك أو الولادة أو الفطام، كما تقيم المنافع المستقبلية من خلال قياس الخصائص المادية الهامة.

✓ تقييم الأصول البيولوجية الحيوانية:

يجب قياس الأصل الحيواني منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كإقفال المؤسسة لحساباتها بتكلفته بكل موثوقية، وفي هذه الحالة يقاس بالتكلفة مطروحاً منه أي إهلاك وخسارة قيمة.

1- لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 229.

تشمل تكاليف نقطة البيع العمولات للوسطاء والمتعاملين، الضرائب للهيئات التشريعية، بورصات السلع وضرائب التحويل والرسوم، وتكاليف أخرى ضرورية إحضار الأصول إلى السوق.

ب- 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)¹، 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 في المجموعة الثانية (الثبتيات) يتم التسجيل المحاسبي لعملية دخول الأصول البيولوجية للمؤسسة، بحيث تكون بالغة وجاهزة للإنتاج، ونكون هنا أمام ثلاث حالات :

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

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي :

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxxx	xxxxx	ح/أصول بيولوجية حيوانية	25	
xxxxx	xxxxx	ح/الرسم القابل للاسترجاع	4556	
xxxxx		ح/موردو الثبتيات	404	
		اقتناء أصول بيولوجية حيوانية (استثمارات)		

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxxx	xxxxx	ح/أصول بيولوجية حيوانية	25	
xxxxx	xxxxx	ح/الرسم القابل للاسترجاع	4556	
xxxxx		ح/رأس المال	101	
		اقتناء أصول بيولوجية بالقيمة العادلة ²		

1- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفقا لمعايير الدولية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 127.

2- حسب النظام المحاسبي المالي، المادة 16، قانون 2007.

25	ح/أصول بيولوجية حيوانية	xxxx	
4556	ح/الرسم القابل للاسترجاع	xxxx	
723	ح/الإنتاج المثبت للأصول الملموسة	xxxx	
	اقتناء أصول بيولوجية بالقيمة العادلة (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:

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
382	ح/مشتريات حيوانات	xxxx		
4456	ح/الرسم القابل للاسترجاع	xxxx		
401	ح/موردو السلع والخدمات	xxxx		
	اقتناء أصول بيولوجية إبل لإعادة بيعها بالقيمة العادلة ¹			
32	ح/حيوانات	xxxx		
382	ح/مشتريات حيوانات	xxxx		
	دخول الحيوانات الى المزرعة			
401	ح/موردو السلع والخدمات	xxxx		
512	ح/البنك	xxxx		
	تسديد الفاتورة اقتناء أصول بيولوجية			

ملاحظة: تسجل مشتريات الحيوانات في حساب 382 .

1- حسب النظام المحاسبي المالي، المادة 16 ، قانون 2007.

أما في عملية البيع يكون التسجيل المحاسبي كالتالي :

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxxx	xxxxx	ح/ تموينات أخرى مستهلكة ح/ حيوانات الخروج لغرض البيع	32	602
xxxxx	xxxxx	ح/ الزبائن ح/ مبيعات ومنتجات ملحقة التسليم للزبائن	700	411
xxxxx	xxxxx	ح/ حسابات لدى البنوك ح/ الزبائن تحصيل قيم المبيعات (القيمة العادلة)	411	512

قد تحصل المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج ، وتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف من أمثلتها¹:

- تكلفة الأعلاف.
- أتعاب الطبيب البيطري .
- إيجار الحظائر.
- مصاريف رعاية الحيوانات.

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

1-خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 197.

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
	xxxx	ح/ أعلاف مستهلكة	314	6014
xxxx	xxxx	ح/ مواد بيطرية مستهلكة	315	6015
xxxx		ح/ أعلاف		
xxxx		ح/ مواد بيطرية		
		استهلاك مواد لصالح الحيوانات		
	xxxx	ح/ الأعباء	512	6X
xxxx		ح/ البنك		
		تسديد مصاريف مختلف لصالح الحيوانات		

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

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxx	xxxx	ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الإنجاز	7323	2340
xxxx		ح/ الإنتاج المثبت للأصول الملموسة		
		إثبات تثبيات جاري إنجازها		

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

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxx	xxxx	ح/ أصول بيولوجية حيوانية	2340	25
xxxx		ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الإنجاز		
		وصول الحيوانات مرحلة الإنتاج		

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

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxx	xxxx	ح/ نواقص القيمة عن خروج للأصول الملموسة	25	652
xxxx		ح/ أصول بيولوجية حيوانية		
		وفاة أحد الأصول الحيوانية		

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

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxx	xxxx	ح/ حيوانات ح/إنتاج المخزن (إنجاب حيوان) زيادة حيوانات نتيجة الإنجاب	724	32

عند تحقق الإنتاج (حليب أو صوف أو لحوم الخ) يتم إدخالها إلى المخازن بتكلفة الإنتاج ، وتسجل محاسبيا كما يلي :

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxx	xxxx	ح/ منتجات تامة من أصل حيواني ح/ الإنتاج المخزن (حليب ، صوف....) إدخال المنتجات إلى المخازن	724	3552

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

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxx	xxxx	ح/الإنتاج المخزن ح/ منتجات تامة من أصل حيواني استخراج المنتجات من المخزن إلى البيع	355	723
xxxx	xxxx	ح/ الزبائن ح/ إنتاج مباع ح/ الرسم المحصل فاتورة بيع المنتجات	71 455	411
xxxx	xxxx	ح/ البنك ح/ الزبائن تحصيل قيمة المبيعات	411	512

عند تنازل المؤسسة عن الحيوانات المستخدمة كإستثمار ، يتم معالجة عملية التنازل كأصول الثابتة الأخرى كما يلي :

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxxx	xxxxx	ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع الثببتات	25	462
xxxxx		ح/ الأصول البيولوجية الحيوانية	725	
xxxxx		ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة		
		تسجيل عملية التنازل بربح (القيمة العادلة)		
xxxxx	xxxxx	ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع الثببتات	25	625
xxxxx	xxxxx	ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة		462
xxxxx		ح/ الأصول البيولوجية الحيوانية		
		تسجيل عملية التنازل بالخسارة (القيمة العادلة)		

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى دراسة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،وسلطنا الضوء في المبحث الأول عن المعايير المحاسبية الدولية وكذا الهيئات الدولية المعدة لها ،ويعني المعيار المحاسبي هو القاعدة التي يتم بموجبها تحديد قياس الاحداث المالية للمنشأة وايصال النتائج الى مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات المناسبة ،وتطرقنا أيضا الى معيار الزراعة ،الذي جاء ليحدد كيفية قياس القيمة العادلة للأنشطة الزراعية وإدارة التحول البيولوجي للحيوانات أو النباتات ،وتناولنا أيضا معالجة الأصول البيولوجية مع المعايير الدولية ،وهناك خياران للتطبيق المعايير الدولية:

الخيار الأول: في حالة وجود سوق نشط الذي يمكننا من قياس القيمة العادلة بموثوقية هنا تكون المنشأة ملزمة بإثبات أصولها البيولوجية بالقيمة العادلة .

أما الخيار الثاني هو في عدم وجود سوق نشط الذي يمكننا من تحديد القيمة العادلة هنا المؤسسة تثبت أصولها الحيوية بالتكلفة ولكنها تكون ملزمة بافصاحات إضافية ،أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه ماهية النظام المحاسبي المالي ، الذي هو عبارة على مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تضبط الاعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات الاقتصادية المجبرة على تطبيقه في ظل المعايير الدولية المحاسبية المتفق عليها ،وكذلك عرجنا على مبادئ وأهداف النظام المحاسبي المالي ،وتطرقنا أيضا المبادئ والفروض المحاسبية في المؤسسات الزراعية حيث تمتاز الأنشطة بمبادئ والفروض مختلفة عن الأنشطة نذكر منها : تعدد المنتجات الزراعية وموسمية الإنتاج الزراعي وصعوبة التنبؤ بالإنتاج الزراعي المستقبلي وغيرها من المبادئ الخاصة بالنشاط الزراعي والبيولوجي ،وكذلك ضمن هذا المبحث تناولنا المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية ومدى تطابقها مع المعايير ، فلاحظنا ان :أشجار الفاكهة تعالج على أنها أصول ثابتة إلا أنها تنتج بعد ثلاثة أو خمس سنوات من غرسها ،وهناك مراحل للمعالجة المحاسبية :مرحلة الانشاء والتكوين والتي يتم فيها تهيئة التربة للزراعة الفسائل وتعالج الفسائل على أنها مشتريات شجيرات مستهلكة وخلال هذه السنوات قبل تعالج على أنها شجيرات قيد الإنجاز وعندما تصبح بالغة تحول الى أشجار مثمرة ، اما المرحلة الثانية فهي مرحلة الإنتاج حيث تبدأ هذه المرحلة عندما تكون الأشجار مثمرة وتعطي محصول وفير يمكن تسويقه ، وتنتهي عند تناقص غلة الأشجار فتصبح العائدات لا تغطي الأعباء ،فتسجل الثمار عند جنيها منتجات تامة من أصل نباتي وتدمج فيها كل المصاريف خلال فترة الاثمار وعند إخراجها لبيعها تسجل في إنتاج مخزون ، أما المرحلة الثالثة والأخيرة هي فترة تناقص الغلة أو شيخوخة الأشجار وهنا يتم تحديد قسط الإهلاك عند بداية تناقص الإنتاج وتسجيلها كأعباء في نهاية كل سنة مالية ، وتناولنا أيضا معالجة الأصول البيولوجية الحيوية ،حيث تعتبر الأصول الحيوية مصدرا هاما للإنتاج الألبان واللحوم والصوف وغيرها من المنتجات المهمة واللازمة للمستهلكين ،ويعتبر الأصل البيولوجي الحيواني استثمارا أو مخزونا بحسب غرض إقتنائه من طرف المنشأة عندما تقتني المؤسسة الأصل الحيواني لغرض بيعه في أقل من سنة هنا يسجل مخزونا ،أما إذا إقتنته المؤسسة لغرض تحقيق إيراد في المستقبل مثل : الحليب أو العسل فهذا يسجل استثمارا ، أما عن مراحل المعالجة محاسبية فجد مرحلة دخول الأصل الحيواني للمؤسسة ،فهناك ثلاثة حالات للدخول وهي عن طريق الشراء أو الاسهام أو عن طريق الإنتاج وتسجل حسب طريقة الدخول موردون أو رأس المال أول الإنتاج المثبت وتسجل الأصول في أصول بيولوجية حيوانية ،أما إذا كانت لغرض البيع في المستقبل فتسجل في مشتريات حيوانات وتتم معالجتها على أنها

مخزونات، أما لغرض الإنتاج المستقبلي، فنقوم بتسجيل تكاليف فترة نمو الحيوانات حتى تصبح بالغة وقادرة على الإنتاج وفي نهاية كل سنة مالية يتم دمج هذه المصاريف إلى أصول حيوانية قيد الإنجاز وعندما تصبح الحيوانات قادرة على الإنجاب يتم تحويل الأصول الحيوانية قيد الإنجاز إلى أصول حيوانية، وفي حالة وفاة أي أصل حيواني يسجل في نواقص القيمة عن خروج الأصول الملموسة، أما في حالة الإنجاب تسجل في المخزونات، في مرحلة تحقق الإنتاج تسجل على أنها منتجات تامة من أصل حيواني ويتم إدخالها للمخازن بتكلفة الإنتاج أما عند البيع فتخرج من المخازن بتكلفة الإنتاج وتقدر بسعر البيع وقد تتنازل المؤسسة عن الأصل الحيواني يتم معالجة التنازل مثل معالجة التنازل على الاستثمارات العادية.

وفي نهاية هذا الفصل لاحظنا أن المؤسسات الزراعية المتواجدة في بلدنا تطبق إلى حد ما المعايير المحاسبية الدولية إلا أنها ملزمة بتطبيق تعاليم النظام المحاسبي المالي الذي أنشأ في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة

تمهيد:

بعد التطرق لدراسة النظرية للقياس المحاسبي للأصول البيولوجية ومدى ارتباطها بالنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، حاولنا في هذا الفصل إسقاط الدراسة العلمية وفق القياس المحاسبي على الدراسة الميدانية لشركة **التيجان للألبان**، مع إعداد نموذج خاص بها.

ونظرا لان المؤسسة الجزائرية تتبع مبدأ التكلفة التاريخية لإعداد قوائمها المالية، لقد سارت المؤسسة موضوع الدراسة هي الأخرى نفس منحى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

في هذه الدراسة تم التركيز على القياس المحاسبي الأصول البيولوجية من خلال تقييم أهم عناصر الميزانية (قائمة المركز المالي) سواء بالقيمة العادلة أو بالتكلفة التاريخية.

من خلال ما تطرقنا إليه في الجانب النظري سيتم إسقاط ومعرفة مدى تطبيق هذه المؤسسة بالاعتماد على طرق المعالجة والتقييم المحاسبي الواردة في النظام المحاسبي المالي ، كذلك محاولة تحقيق أهداف الدراسة التي تطمح لمعرفة دور القيمة العادلة في إنتاج معلومات ذات مصداقية وملائمة لإتخاذ القرارات الصائبة.

وسيتم من خلال هذه الدراسة الميدانية تغطية النقاط التالية:

المبحث الأول: تقديم شركة تيجان للألبان الوادي TEDJANE

المبحث الثاني: التسجيلات المحاسبية.

المبحث الأول: تقديم شركة تيجان للألبان الوادي¹ TEDJANE

سنقوم في هذا المبحث بعرض تعريفي لشركة التيجان للألبان لولاية الوادي وكذا هيكلها التنظيمي وأهدافها والصعوبات التي تواجهها.

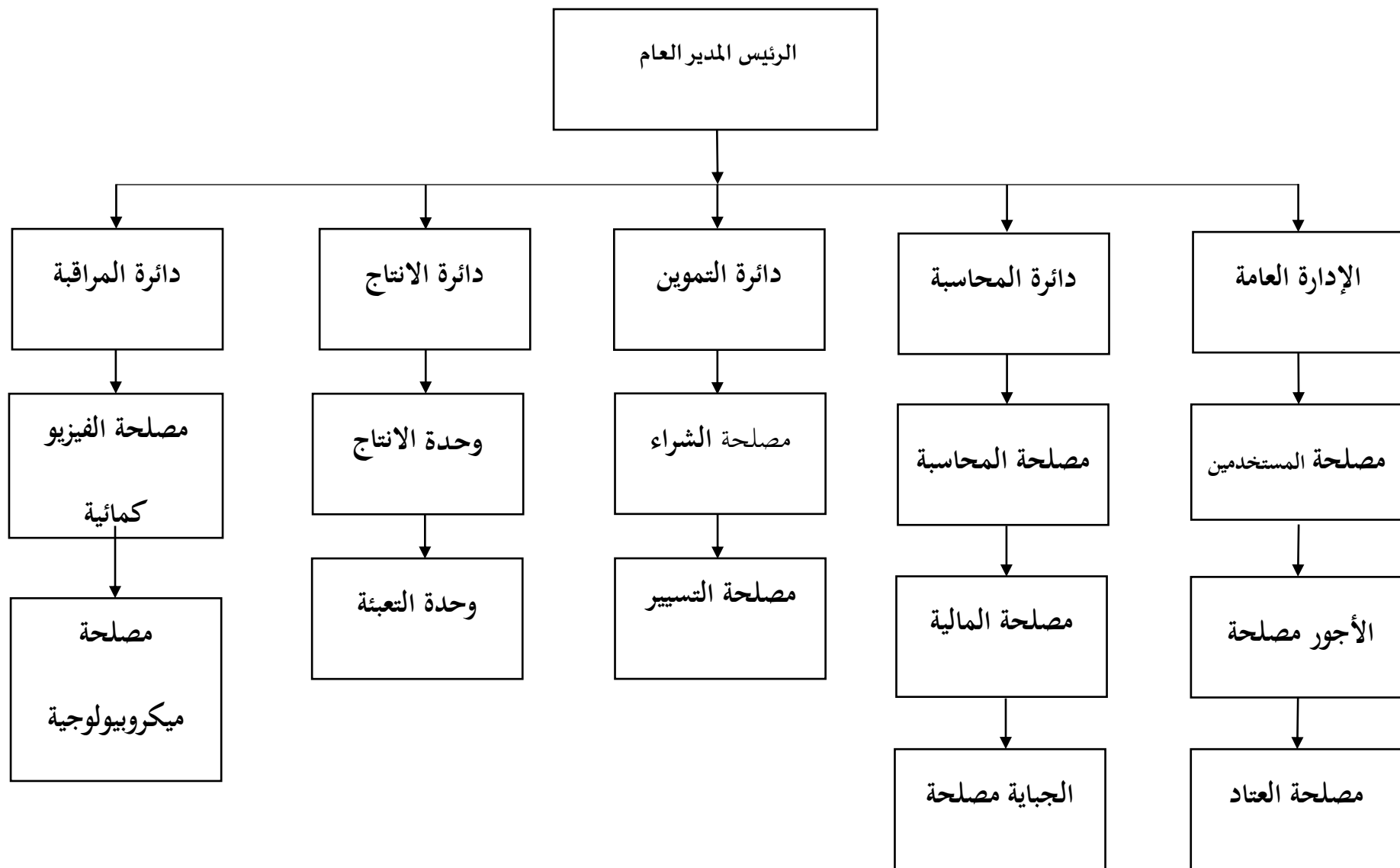
المطلب الأول: التعريف بمؤسسة ملبنة تيجان

شركة تيجان للألبان هي وحدة إنتاجية قرر إنشاؤها في 11 أبريل 2016 لتغطية إنتاج حليب الإبل ومشتقاته ، نشاطها الرئيسي إنتاج حليب الإبل و الأجبان والصابون الطبيعي، وتقع في المنطقة الحضرية الجديدة بالوادي . انطلقت عملية الإنتاج سنة 2017 بطاقة إنتاجية 100 لتر يوميا .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي

من أجل السير الحسن للعملية الإنتاجية تم وضع هيكل تنظيمي يسهل عملية توزيع المهام بين مختلف دوائر المؤسسة ، وقد وضع هذا الهيكل على أساس مختلط يجمع بين تنظيم الوظيفي والتنظيم حسب مراحل الإنتاج ، ويمكن إيضاحه حسب الشكل التالي:

1- معلومات مقدمة من طرف مؤسسة تيجان للألبان بالوادي.



الشكل (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة تيجان للألبان - الوادي -

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المقابلة الشخصية.

من خلال الشكل (01) يمكن توضيح مهام أهم هذه المصالح لشبكة تيجان للألبان.

الرئيس المدير العام: الذي يشرف على المديرية بالملبنة إذ يعتبر المحرك الرئيسي وتمثل مهامه في:

✓ المحافظة على السير الحسن للملبنة.

✓ السعي جاهدا لتحقيق الأهداف المسطرة للملبنة .

✓ توزيع المهام والتنسيق بين مختلف الدوائر .

دائرة الإدارة العامة: تضم هذه الدائرة ثلاث مصالح:

● **مصلحة المستخدمين:** وتهتم بمتابعة ملفات المستخدمين بالملبنة منذ بداية عملهم إلى غاية خروجهم لتقاعد .

● **حظيرة العتاد:** تسند إليها مهمة نقل العمال إلى مقر العمل، وكذلك نقلهم إلى مهامهم أخرى تابعة لنشاط

الملبنة، مع الاعتناء بوسائل النقل وصيانتها وكذلك وسائل الشحن.

دائرة التموين: وتعتبر من أهم الدوائر وتضم مصلحتين وهما:

● **مصلحة المشتريات:** تتمثل مهامها في تلبية جميع احتياجات الملبنة من المواد الأولية وقطع الغيار وباقي اللوازم

الضرورية لاستمرار النشاط في أحسن الظروف.

● **مصلحة دائرة المخزون:** التي تقوم بالأعمال التالية:

✓ تنظيم المخازن.

✓ شحن البضائع والمواد إلى المخازن .

✓ إعداد تقارير من قبل رئيس الدائرة وإرسالها إلى مكتب مراقبة التسيير.

✓ تحرير الوثائق اللازمة مثل سند الخروج وسند الاستلام.

دائرة الإنتاج: وهي بمثابة العمود الفقري للملبنة، إذ بدونها لا معنى لوجود الملبنة وتتعامل هذه الدائرة مع جميع الدوائر الأخرى

وتتضمن الورشات التالية:

ورشة تحضير الحليب: ويتم فيها جلب الحليب من النوق الموجودة في المرعى ويسخر عديد العمال بعملية حلب الإبل وتعبئة

الحليب ووضعه في حافظات خاصة وترسل إلى الورشة بشاحنة خاصة.

● **ورشة تعبئة الحليب في قارورات:** يتم فيها تعبئة الحليب في قارورات صغيرة الحجم والموجهة لاستهلاك للعامة،

وبصفة خاصة إلى مرضى داء السكري¹.

1- حسب تصريح الرئيس المدير العام للملبنة، علي غريسي.

دائرة التسويق: تهتم المؤسسة ببيع منتجات الملبنة لتحقيق رقم أعمال جيد، مع تلبية حاجيات المواطنين، وتضم دائرة واحدة وهي دائرة التوزيع، وهذه الأخيرة تضم مصلحتين:

• **مصلحة البيع:** وتتولى القيام بالمهام التالية:

- ✓ إخراج المنتجات بسعر الخروج.
- ✓ التوزيع إلى مختلف نقاط البيع على مستوى الوطني.
- ✓ تحرير الفواتير .

• **مصلحة تسيير المخازن:** تقوم هذه المصلحة بـ:

- ✓ تخزين المنتجات والحفاظ على سلامتها من خلال وضعها في غرف التبريد .
- ✓ شحن الحليب ومشتقاته في شاحنات الملبنة أو شاحنات الزبائن.
- ✓ المراقبة الدائمة لمخازن التبريد للمنتجات من قبل الطبيب البيطري للمؤسسة.

دائرة المالية والمحاسبة: تعتبر هذه الدائرة طرفا مهما في الملبنة والتي تضم المصالح التالية:

• **مصلحة المالية:** تقوم هذه المصلحة بالأعمال التالية:

- ✓ إعداد الموازنات التقديرية.
- ✓ الاهتمام بجميع النفقات والإيرادات على مستوى الملبنة .
- ✓ مراقبة الفواتير ومدى مطابقتها مع إذن الاستلام .
- ✓ إعداد الشيكات لتسديد فواتير الموردين.

✓ كل الوثائق والفواتير المحاسبية تمر أولا على هذه المصلحة ثم ترسل إلى مصلحة المحاسبة العامة، الجباية.

• **مصلحة المحاسبة العامة:** تهتم هذه المصلحة بضبط جميع العمليات المحاسبية الخاصة بالبيع والشراء والاستثمارات..... إلخ وعن طريقها تتحدد الوضعية المالية للملبنة في نهاية الدورة وتقوم بالمهام التالية:

- ✓ تسجيل العمليات المختلفة في اليومية بالاستناد على وثائق أصلية.
- ✓ القيام بأعمال نهاية الدورة من أجل إعداد الحسابات الختامية .
- ✓ إعداد قوائم الحسابات الختامية السنوية على رأسها الميزانية وجدول حسابات النتائج .

• **مصلحة الجباية:** ويكمن دورها الأساسي في إعداد التصحيحات الجبائية المتضمنة لمختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها الملبنة والمتمثلة في:

- ✓ الرسم على القيمة المضافة TVA .
- ✓ الرسم على النشاط الصناعي TAI .
- ✓ ضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

المطلب الثالث: الأهداف والصعوبات التي تواجهها المؤسسة

إن لأي مؤسسة تسعى لتحقيقها ببذل كل الجهود لكنها، لا تخل من المشاكل التي تواجهها في جميع المجالات.

أولاً: أهداف الملينة

يعتبر حليب النوق مادة أساسية وذات طلب إستهلاكي واسع وبصفة خاصة موجه إلى المرضى على غرار داء السكري ، ومن أجل توفير هذه المادة الغذائية للمواطنين رسمت الملينة أهدافا تسعى جاهدة إلى تحقيقها نذكر منها:

- ✓ تلبية حاجيات المواطنين من حليب النوق ومشتقاته وتصديره.
- ✓ توسيع نشاطات المؤسسة وبالتالي توسيع دائرة فرص العمل .
- ✓ تحقيقا ربح كبير وذلك لتأمين المؤسسة وضمان مستقبل العمال.
- ✓ توفير مادة حليب النوق النادرة في السوق الوطنية .
- ✓ الزيادة في الإنتاج وبالتالي الزيادة في الأجور.

ثانيا: صعوبات الملينة

لم تستطع الملينة بلوغ بعض الأهداف التي سطرته نتيجة لوجود عدة صعوبات ومشاكل حالت دون ذلك ومن أهمها:

- ✓ عدم توفر نوق الحلوب بالشكل التي تسعى له المؤسسة في تحقيق أهدافها.
- ✓ عدم وجود ثقافة استهلاك حليب النوق من قبل المواطنين إلا الأشخاص المرضى المعالجة.
- ✓ عدم وجود إقبال من المستهلك على الرغم من توفير الحليب في جميع نقاط البيع .
- ✓ إنعدام اليد العاملة المكلفة بالرعي وحلب الإبل .
- ✓ غياب الفوترة في شراء الإبل لعدم وجود مؤسسات مهتمة ببيعها مما يشكل عائق كبير في تسجيلها وإحصائها محاسبيا .

المبحث الثاني: التسجيلات المحاسبية

في هذا المبحث سنتطرق إلى التسجيلات المحاسبية للأصول البيولوجية لعمليتي البيع والشراء لشركة التيجان للألبان لولاية الوادي وكذا التسجيلات المحاسبية للحصول على الإبل والحالات الخاصة.

المطلب الأول: عملية الشراء والبيع

1- عملية الشراء:

لتسجيل عملية الشراء تتبع المؤسسة التسجيلات المحاسبية التالية:

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
	xxxx	ح/مشتريات حيوانات إبل	382	
	xxxx	ح/الرسم القابل للاسترجاع	4456	
xxxx		ح/موردو السلع والخدمات	401	
		اقتناء أصول بيولوجية إبل لإعادة بيعها بالقيمة العادلة ¹		
	xxxx	ح/حيوانات إبل	32	
xxxx		ح/مشتريات حيوانات إبل	382	
		دخول الإبل إلى المزرعة		
	xxxx	ح/موردو السلع والخدمات	401	
xxxx		ح/البنك	512	
		تسديد الفاتورة اقتناء أصول بيولوجية إبل (القيمة العادلة)		

1- حسب النظام المحاسبي المالي، المادة 16 ، قانون 2007 .

2- عملية البيع:

في حالة البيع تتبع المؤسسة التسجيلات المحاسبية التالية:

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxxx	xxxxx	ح/ تموينات أخرى مستهلكة ح/ حيوانات (إبل) خروج الإبل لغرض البيع	32	602
xxxxx	xxxxx	ح/ الزبائن ح/ مبيعات ومنتجات ملحقة التسليم للزبائن	700	411
xxxxx	xxxxx	ح/ حسابات لدى البنوك ح/ الزبائن تحصيل قيم المبيعات	411	512

المطلب الثاني: الحصول على الإبل (تثبيات قيد الانجاز)

تقوم الملبنة بشراء الإبل لغرض الإنتاج سواء جاهزة للإنتاج أو التكفل بها حتى تصبح بالغة وقادرة على الإنتاج، ويتم تحويلها إلى ح/ 25 أصول بيولوجية حيوانية (إبل) كما يلي:

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxxx	xxxxx	ح/ أصول بيولوجية إبل ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الإنجاز إبل وصول الإبل مرحلة الإنتاج	2340	25

المطلب الثالث: الحالات الخاصة

1- الإهلاك:

على عكس الأصول الأخرى والتي توجد لها طرائق عديدة لحساب إهلاكها مثل طريقة القسط الثابت و أو طريقة القسط المتناقص، فإن قسط إهلاك الأصول البيولوجية يحسب باستخدام طريقة إعادة التقدير.

والجدول التالي يبين مدة الحياة والانتفاع بالأصل وسن بداية الإنتاج بالنسبة للإبل .

الأصل الحيواني	مدة الحياة	مدة الانتفاع	سن بداية الإنتاج
الإبل	من 20 إلى 30 سنة	من 16 إلى 20 سنة	من 03 إلى 04 سنوات

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المقابلة الشخصية¹

في ضوء ما سبق فإن إمكانية قياس الأصل البيولوجي محاسبية يحتاج إلى محاولة التوصل إلى قيمة حقيقية يتم إفصاح عنها محاسبيا بما ينعكس على إعداد القوائم المالية تعبر عن حقيقة المركز المالي للمنشأة الزراعية، مع مراعاة تأثير طبيعة الأصول البيولوجية على إمكانية الاعتماد على التكلفة التاريخية كمدخل القياس للأصول البيولوجية مع حساب الإهلاك، وذلك مع الأخذ في حسابان تزايد قيمة تلك الأصول خلال مرورها بمراحل النمو والإنتاج، ثم تتناقص تلك القيمة خلال مرحلة الاندثار (الاضمحلال)، ومن ثمة لا تصلح طريقة الإهلاك المعتادة من قسط الإهلاك الثابت أو الإهلاك المتناقص.

أما بالنسبة لاهلاك الأصول البيولوجية للإبل فإنه يبدأ من سن ثلاث سنوات أي من بداية مرحلة الإنتاج، إلى غاية إنتهاء مدة الإنتفاع والمقدرة بحوالي 20 سنة من عمر النوق الحلوب.

2- في حالة الوفاة:

في حالة وفاة أحد الإبل في المزرعة تتحمل المؤسسة قيمة الحيوان المتوفى من خلال تسجيله ضمن حسابات المصاريف ويسجل محاسبيا كما يلي:

المبلغ	التاريخ	المبلغ
652	ح/ نواقص القيمة عن خروج الأصول الملموسة إبل	xxxx
25	ح/ أصول بيولوجية حيوانية إبل	xxxx
	وفاة أحد الأصول الحيوانية الإبل	

¹ - المقابلة الشخصية مع الباحث المهتم بالتراث: جعفر بن مبارك.

3- في حالة البيع:

عند تنازل المؤسسة عن الإبل المستخدمة كإستثمار، يتم معالجة عملية التنازل كأصول الثابتة الأخرى كما يلي :

المبلغ	المبلغ	التاريخ		
xxxxx	xxxxx	ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع الشببات	25	462
xxxxx		ح/ أصول بيولوجية حيوانية إبل	752	
xxxxx		ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة		
		تسجيل عملية التنازل ببيع (القيمة العادلة)		
	xxxxx	ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع الشببات		462
	xxxxx	ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة		652
xxxxx		ح/ أصول بيولوجية حيوانية إبل	25	
		تسجيل عملية التنازل بخسارة (القيمة العادلة)		

خلاصة الفصل:

لقد نظرنا في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية لنموذج المقترح على مؤسسة تيجان للألبان، ولقد لاحظنا أن المؤسسة لا تقوم بتسجيل العمليات المحاسبية للأصول البيولوجية وهذا ما أثر على قوائمها المالية حيث لم تعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة.

وعليه نقترح على المؤسسة مجموعة من التوصيات والاقتراحات:

- ✓ على المؤسسة تسجيل الأصول البيولوجية في دفاترها اليومية وكذا ضمن تبيئات بالميزانية ، وهذا ما يجعل صعوبة تقييمها محاسبيا. والمقصود هنا تسجيل حركة الإبل سواء لعمليات الشراء أو البيع.
 - ✓ توسيع نشاط المؤسسة من خلال توفير نوق الحلوب وهو ما يحقق نجاح كبير للمؤسسة.
 - ✓ يجب على المؤسسة القيام بعمليات الترويج و الإشهار لمنتجاتها وذلك ما تسبب في عدم إقبال من المستهلك على الرغم من أهمية هذا المنتج صحيا .
 - ✓ على المؤسسة استخدام الفوترة في شراء الإبل والأعلاف وهو الأمر الذي شكل عائق كبير في تسجيلها وإحصائها محاسبيا .
 - ✓ الاستعانة بخبراء لدخول للأسواق النشطة ومحاولة تطوير المعارف بالدورات التكوينية.
- وعلى الرغم من ذلك فقد حققت المؤسسة إنجازات من خلال إبرام اتفاقية مع الاتحاد الأوروبي من اجل تصدير منتجاتها، فهذا المنتج الذي يعتبر نادرا مما جعله محل طلب دوليا.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

نظرا لظروف الاقتصادية والتطورات التكنولوجية التي جعلت من العالم قرية صغيرة وأزاحت كل الحدود الجغرافية، مما أدى إلى زيادة الشركات المتعددة الجنسيات التي بدورها تتطلب كشف مالية معدة وفق أسس عالية تلي متطلبات دول عديدة، وبالاختلافات بين الدول من حيث اللغة ووحدات القياس بالإضافة إلى أساليب القياس المختلفة.

ولهذا سعت المعايير المحاسبية الدولية لإنشاء معايير تحكم عملية القياس المحاسبي لتفادي المشاكل والاختلافات وتنظيم الأعمال المحاسبية، ومع هذا فإن مستخدمي القوائم المالية يبحثون عن المعلومات أكثر ملائمة، وفي الوقت نفسه معلومات موثوقة وصادقة يمكن الاعتماد عليها.

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع إشكالية القياس الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، التطرق إلى الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول البيولوجية وكذا النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية، ولقد كانت الخطوط العريضة للبحث تدور حول محددات القياس المحاسبي بمدخله التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، من خلال نظرة الفكر المحاسبي والتي تمثلت في نظرة المعايير المحاسبية الدولية، ومن خلال الجانب التطبيقي نلاحظ أن تطبيق تسجيلات المحاسبة للأصول البيولوجية لها أهمية بالغة في استمرارية نجاح ونشاط المؤسسة، وقد تطرقنا في جانب التطبيقي لمؤسسة تيجان للألبان والتي تعتبر فتية ولم تتطرق لتسجيلات الأصول البيولوجية ومحل دراستنا لها قدم لها خدمة من خلال التوصيات والاقتراحات التي قدمناها لها.

نتائج الدراسة:

من خلال الاطلاع على واقع إشكالية قياس الأصول البيولوجية في مؤسسة تيجان للألبان محل الدراسة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وسيتم إبرازها في نقاط التالية:

- ✓ إن التقييم الأولي لممتلكات المؤسسة يكون على أساس التكلفة التاريخية .
- ✓ وجود عدة طرق للتقييم، كما أن الأصول البيولوجية تمر بعدة مراحل من ولادتها ونموها إلى غاية بيعها وبالتالي يكون من الصعب تتبع تكلفة الإنتاج بصفة مستقلة.
- ✓ عند تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة فإن نتائج عملية التحول الحياتي ستعكس مباشرة على القيم المالية في الميزانية العمومية .
- ✓ مدخل القيمة العادلة يوفر معلومات أكثر ملائمة للتعبير عن قيمة الأصول البيولوجية أثناء مراحل نموها، على الرغم من وجود بعض المحددات التي تؤثر في عملية القياس المحاسبي.
- ✓ نظرا للأهمية الكبيرة للقياس المحاسبي تم إعداد وإصدار معايير محاسبية لتحكم عملية القياس المحاسبي.

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال دراستنا التي جمعت بين الشق النظري والتطبيقي لمختلف الجوانب المتعلقة بإشكالية قياس الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، حاولنا اختبار الفرضيات التي تم طرحها في بداية

الدراسة من خلال ما تم عرضه سابقا وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات وتوصلنا إلى ما يلي:

الفرضية الأولى:

يساهم استخدام بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية (خاصية الملائمة والموثوقية) . من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن استخدام التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز خاصية الملائمة كما أن استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي يساهم بقدر أكبر في خاصية الملائمة وبشكل أقل في خاصية الموثوقية وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية .

الفرضية الثانية:

توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي وكأساس للقياس المحاسبي من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن البيئة الجزائرية لا توفر المقومات الاقتصادية لاستخدام التكلفة التاريخية وتوفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدامها، كما أن البيئة الجزائرية لا توفر جميع المقومات لاستخدام القيمة العادلة وهذا ما يعني عدم قبول صحة الفرضية .

الفرضية الثالثة:

هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يؤكدون بوجود عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية .

توصيات الدراسة:

بناء على مجريات الدراسة سيتم تقديم جملة من التوصيات للمؤسسة محل الدراسة ملبنة تيجان للألبان، استنادا لنقاط الضعف المستنتجة أثناء القيام بفترة التبرص، من أبرزها:

- ✓ لا يكفي الإصلاح المحاسبي وحده، وتبني مفاهيم جديدة دولية للتطوير المحاسبي وإنما يجب تطوير المعارف والخبرات في المحاسبة بإجراء دورات تكوينية للمختصين في المحاسبة وبالأخص في المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الذي يؤديه في إعداد القوائم المالية ذات مصداقية .
- ✓ الاهتمام بالتطبيق الفعلي لمفهوم القيمة العادلة لما لها من مميزات في القياس المحاسبي .
- ✓ الحرص على اختيار بديل القياس المناسب الأقرب للواقع عند إعداد الكشوف المالية بناء على المعايير المحاسبية الدولية، لأنها تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة .
- ✓ إن إعداد الكشوف المالية وعرضها لابد أن يكون بطريقة سليمة ومعلومات دقيقة موثوق بها وأن يكون محتوى هذه الوثائق مطابق للواقع لأنه عكس ذلك يؤدي إلى نتائج وخيمة وتؤثر على نتائج المؤسسة ويفقدها مكانتها .
- ✓ التأكد من وجوب توفير الشفافية في المعلومات التي تحدد على أساس القيمة العادلة مع أخذ بعين الاعتبار أن الشفافية تزيد من المصداقية والموثوقية وكذلك الموضوعية .

وعموما توصلت الدراسة إلى أن إشكالية قياس الأصول البيولوجية تستند إلى مجموعة من المتطلبات، وحتى نقول أن هذا القياس ناجح لا بد من توفر هذه المتطلبات، يمكن ذكر أهمها:

- ✓ التدقيق بأهمية مدخل القيمة العادلة وملائمته للمستثمرين في الأوساط الأكاديمية والمهنية .
- ✓ توفير بيئة محاسبية مهيأة من أجل تطبيق القيمة العادلة لما لها من مميزات.
- ✓ وضع آليات دقيقة وتعليمات واضحة للقياس بالقيمة العادلة.
- ✓ توفير أداة إرشادية تفصيلية عن الطريقة التي تقاس بها القيمة العادلة لقطع الطريق عن المتلاعبين في تحقيق منافع ذاتية.
- ✓ أن تكون للبند قيمة عادلة واحدة وتجنب تعدد القيم وهذا بسبب تعدد أسس قياس القيمة العادلة.
- ✓ يجب النهوض ببورصة الجزائر وذلك بتشجيع المؤسسات المدرجة فيها بتقديم بعض الامتيازات ودفع المؤسسات الأخرى بالدخول إلى البورصة، وتوجه نحو بناء سوق نشط من شأنه المساهمة في تطبيق القيمة العادلة بتوفر الأسواق الجاهزة، الأسواق المالية الفاعلة، وبالتالي ستتمكن المؤسسات من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة وفاعلية.
- ✓ لمسايرة التطور المحاسبي والاقتصادي بين الدول لا بد من العمل بالمعايير المحاسبية الدولية للوصول للممارسات المحاسبية. الدولية.

هذه النتائج والتوصيات ما هي إلا عينة فقط من مؤسسة اقتصادية جزائرية تبين ضعف تطبيق القيمة العادلة في إعادة التقييم بمؤسسة محل الدراسة من جهة، ومن جهة أخرى النقائص الخاصة بثقافة المعلومة والقياس للمحاسب الجزائري في الوقت الحالي.

آفاق الدراسة:

لقد كانت الخطوط العريضة للبحث تدور حول تقييم عناصر قائمة المركز المالي وفق القياس المحاسبي بمدخله، التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، من خلال نظرة الفكر المحاسبي والتي تمثلت في نظرة المعايير المحاسبية الدولية، وواقع ونظرة البيئة الجزائرية لذلك.

كما نشير إلى أن الدراسة لم تخط بكل الجوانب المتعلقة بالموضوع وذلك نظرا لتشعبه، ويبقى البحث مفتوحا خاصة في المجالات التالية:

- ✓ نحو ترشيد القرارات المالية بالمؤسسة باستخدام القياس المحاسبي.
- ✓ إمكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

- 1- بالرقبي التجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة عباس فرحات سطيف، الجزائر 2008. العدد 8.
- 2- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدغمارك، 2007.
- 3- رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمارات، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تشرين، سوريا، 2007.
- 4- حسين عبد الجليل آل غزاوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدغمارك، 2010.
- 5- جمعة حمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 6- وهيب لبوز، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، سنة 2011.
- 7- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، أثر للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية عمان، 2008. ريتشارد شرويد وآخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريح للنشر، الرياض السعودية، 2006.
- 8- الجليلي بلواضح، فاتح بلواضح، دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة الجزائر، 05/04 ديسمبر 2012.
- 9- سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية، عمان الأردن، ط1، 2009.
- 10- تامر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات. المحاسبة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013.
- 11- حسين القاضي، مأمون توفيق، نظرية المحاسبة، دار العلمية ودار الثقافة، عمان الأردن، 2004.
- 12- ضيف الله محمد الهادي و لبزة هشام، مداخلة بعنوان قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر 2014.
- 13- خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية جامعة ورقلة. الجزائر 2014.
- 14- قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة. الباحث العدد 10، جامعة ورقلة، الجزائر 2012.

- 15- نوره علي بن علي الجعدي، مذكرة بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والإنسانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا الجمهورية اليمنية 2010.
- 16- حازم الخطيب و ظاهر القشي، مقال بعنوان توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، جامعة الزيتونة الاردنية، 2004.
- 17- هوام جمعة و حديدي آدم، مداخلة بعنوان أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي. ICIEF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، أيام 11/ 09 سبتمبر 2013 ، اسطنبول، تركيا.
- 18- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 12/19 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م.
- 19- نهاد اسحق عبد السلام أبو هويدي، مذكرة ماجستير بعنوان دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين) قسم المحاسبة والتمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية ، غزة 2011.
- 20- جميل حسن النجار، مقال بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال ، المجلد 9 ، العدد 3 ، 2013.
- 21- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، عمان.
- 22- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74-15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007م.
- 23- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد . 22. 27 جمادى الاول 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008م.
- 24- أحمد محمد أبوشماله، معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2019.
- 25- جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن، 2014.
- 26- سعود جايد مشكور، المحاسبة الدولية، مطبعة الميزان، حي عدن النجف العراق، الطبعة الثانية، 2014.
- 27- أمين السيد أحمد لطفي ، المحاسبة الدولية في الشركات المتعددة الجنسيات ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، مصر ، 2004.

- 28- طارق أحمد عامر، ملخص معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، هيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.
- 29- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، قانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذوالقعدة الموافق ل 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.
- 30- عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، ص 291
- 31- مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 27، 2008..
- 32- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 74، 2007.
- 33- مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 27.
- 34- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- 35- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، عدد 19، 2009.
- 36- محمد كويسي وآخرون، واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013.
- 37- سالمى محمد الدينوري، المحاسبة الزراعية الخاصة النوعية في النشاط والمبادئ والفروض، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية العدد الثامن، جامعة الوادي، 2015.
- 38- رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، ط 1، دار حامد، الأردن، 2004، ص 38
- 39- هاشم محمد عطية ومحمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية للطبع والنشر، مصر، سنة 2000.
- 40- مي زهير يونس الدباغ، المشاكل المحاسبية لمعالجة الموجودات في النشاط الزراعي، رسالة ماجستير، جامعة الموصل العراق، سنة 2000.
- 41- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء الجزائر، 2011، ص 229
- 42- خالد راغب الخطيب، المعالجة المحاسبية في المنشآت والمؤسسات الزراعية، دار البداية، الأردن، 2009.
- 43- خيرت ضيف، المحاسبة والتكاليف الزراعية، دار النهضة العربية، مصر، 1974.

- 44- سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وإيراداتها في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الرافدين، عدد 82، العراق، 2006.
- 45- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفقا لمعايير الدولية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 46- معلومات مقدمة من طرف مؤسسة تيجان للألبان بالوادي.
- 47- حسب تصريح الرئيس المدير العام للملينة، علي غريسي.
- 48- المقابلة الشخصية مع الباحث المهتم بالتراث: جعفر بن مبارك.

المراجع الأجنبية:

- 49- Discussion Paper. International Accounting Standards p18. November 2005.
- 50- Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires : Cas de la France, l'Italie, et l'Allemagne, HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO, Faculté de Droit, d'Economie et de Gestion 5 May 2010.
- 51- IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.
- 52- Herbohn, K. and Herbohn, J., 2006, International Accounting Standard (IAS) 41: What are the Implications for Reporting Forest Assets? Small Scale Forestry, Vol.5, No.2.
- 53- The Australian Accounting Standard Board 2005, Year 2005 Impact Statement: AASB 1519 "Inventory", May.45.
- 54- FRYDLENDER ALAIN, PAGEZY JULIEN, S'initier aux IFRS, Editions de la performance / Editions
- 55- A.KADDOURI, A.MIMMECHE, Cour de Comptabilité Financière Selon Le Norme IAS/IFRS Et Le SCF 2007, ENAG Edition, Alger, 2009.
- 56- Francis Lefebvre, Paris, France, 2004.

الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX +EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice clos le 31/12/2019

BILAN (ACTIF)

Serie G,n°2 (2010)

ACTIF	N			N-1
	Montant Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeur	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	3 847 000	604 100	3 242 900	719 950
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				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 847 000	604 100	3 242 900	719 950
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	743 660		743 660	763 660
Créances et emplois assimilés				
Clients	1 480 965		1 480 965	919 920
Autres débiteurs	316 223		316 223	323 647
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	5 536 001		5 536 001	9 097 359
TOTAL ACTIF COURANT	8 076 851		8 076 851	11 104 588
TOTAL GENERAL ACTIF	11 923 851	604 100	11 319 751	11 824 538

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX +EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice clos le 31/12/2019

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	10 000 000	10 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	24 159	244 083
Autres capitaux propres - Report à nouveau	231 517	- 12 566
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	10 255 677	10 231 517
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	950 381	1 458 311
Impôts		64 527
Autres dettes	113 692	70 181
Trésorerie Passif		
TOTAL III	1 064 073	1 593 020
TOTAL PASSIF (I+II+III)	11 319 751	11 824 538

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX +EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice du 01/01/2019 au 31/12/2019

1/ Tableau des mouvements des stocks :

Rubriques	Solde de début d'exercice	Mouvements de la période		Solde de fin d'exercice
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises		450 000	450 000	
Matières et fournitures				
Autres approvisionnements	763 660	300 000	320 000	743 660
Encours de production de biens				
Encours de production de services				
Stocks de produits				
Stocks provenant d'immobilisations				
Stock à l'extérieur				
TOTAL	763 660	750 000	770 000	743 660

2/ Tableau de la fluctuation de la production stockées:

Débit	Crédit	Solde de fin d'exercice	
		Débiteur	Créditeur

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX +EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice du 01/01/2019 au 31/12/2019

7/ Tableau des immobilisations cédées (plus ou moins value) au cours de l'exercice :

Nature des immobilisations cédées	Date d'acquisition	Montant net figurant à l'actif	Amortiss. pratiqués	Valeur nette comptable	Prix de cession	Plus ou moins value	
						Plus value	Moins value

8/ Tableau des provisions et pertes de valeurs :

Rubriques et postes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
- Pertes de valeurs sur stocks (à détailler pour chaque catégorie de stock sur état annexe)				
- Pertes de valeurs sur créances (1)				
- Pertes de valeurs sur actions et parts sociales (2)				
- Provisions pour pensions et obligations similaires				
- Provisions sur litiges				
- Autres provisions liées au personnel				
- Provisions pour impôts				
- Autres provisions à détailler sur états annexes				
TOTAL				

(1) A détailler en tableau 8/1

(2) A détailler en tableau 8/2

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX +EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice du	01/01/2019	au	31/12/2019
-------------	------------	----	------------

8/1 Relevé des pertes de valeurs sur créances :

8/2 Relevé des pertes des valeurs sur actions et parts sociales :

89

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX +EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice du 01/01/2019 au 31/12/2019

12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège :

Bureau Alkhouche Mohamed
Compagnie Algérie
Cité Oumi Sidi

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

91

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX + EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice du 01/01/2019 au 31/12/2019

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		1 920 790		
Produits fabriqués				1 540 720
Production vendue				
Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais,remises,ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais,remises,ristournes		1 920 790		1 540 720
Production stockée ou destockée				
Production immobilisé				
Subventions d'exploitation				
I- Production de l'exercice		1 920 790		1 540 720
Achats de marchandises vendues	450 000			
Matières premières				
Autres approvisionnements	320 000		100 641	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations				
Rabais,remises,ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale				
Locations				
Services				
Entretien, réparations et maintenance				
Primes d'assurances				
extérieurs				
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	5 000		50 000	
Publicité	30 110			
Déplacements, missions et réceptions				
Autres services				
Rabais,remises,ristournes obtenus sur services extérieurs				
II- Consommations de l'exercice	805 110		150 641	
III- Valeur ajoutée d'exploitation (I - II)		1 115 680		1 390 078
Charges de personnel	834 556		958 569	
Impôts et taxes et versements assimilés				
IV- Excédent brut d'exploitation		281 124		431 508

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX + EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice du 01/01/2019 au 31/12/2019

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnels				
Dotations aux amortissements	477 050		127 050	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V- Résultat opérationnel	195 925			304 458
Produits financiers				
Charges financières	11 186		6 069	
VI- Résultat financier	11 186		6 069	
VII- Résultat ordinaire (V+ VI)	207 111			298 389
Eléments extraordinaires (produits) (*)		231 271		
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII- Résultat extraordinaire		231 271		
Impôts exigibles sur résultats			54 306	
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		24 159		244 083

30 JUL. 2020

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX +EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice du 01/01/2019 au 31/12/2019

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	24 159
	Déficit	
Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Dotations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Moys hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
Total des réintégrations		
II. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Moys hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2001)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Total des déductions		
V. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147)		
Déficit de l'année 2015		
Déficit de l'année 2016		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I + II - III - IV)	Bénéfice	24 159
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX +EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice du 01/01/2019 au 31/12/2019

5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

Rubriques et Postes	Dotations cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecart (1) - (2)
Goodwill						
Immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles	127 050	477 050		604 100	477 050	
Participations						
Autres actifs financiers non courants						
TOTAL	127 050	477 050		604 100	477 050	

6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubriques (Natures des immobilisations créées ou acquises à détailler)	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles	3 000 000		3 000 000
Participations			
Autres actifs financiers non courants			
TOTAL	3 000 000		3 000 000

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639019005542

Désignation de l'entreprise : SARL TIDJANE LAITIERS

Activité : PRODUITS LAITIERS + TRAVAUX +EXPORT

Adresse : ZONE NOUVELLE EL-OUED

Exercice du 01/01/2019 au 31/12/2019

3/ Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services:

Rubriques	Montants
Autres services	
Charges locatives et charges de copropriété	
Etudes et recherches	
Documentation et divers	
Transports de biens et transport collectif du personnel	
Frais postaux et de télécommunications	
Services bancaires et assimilés	
Cotisations et divers	
TOTAL (1)	
Charges de personnel	
Rémunération du personnel	686 720
Rémunération de l'exploitant individuel 'cas d'une EURL)	
Cotisations aux organismes sociaux	147 836
Charges sociales de l'exploitant individuel 'cas d'une EURL)	
Autres charges sociales	
Autres charges de personnels	
TOTAL (2)	834 556
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	
Impôts et taxes non récupérables sur chiffres d'affaires	
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	
TOTAL (3)	
TOTAL (1)+(2)+(3)	834 556

4/ Autres charges et produits opérationnels :

Autres charges opérationnelles	Montants
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Moins valeurs sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence	
Perte sur créances irrécouvrables	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités	
Charges exceptionnelles de gestion courante	
Autres charges de gestion courante	
TOTAL	
Autres produits opérationnels	Montants
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Plus values sur sorties d'actifs immobilisés-non financiers	
Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	
Quote-part de subventions d'investissements virées au résultat de l'exercice	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Rentrée sur créances amorties	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	
Autres produits de gestion courante	
TOTAL	