



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي
الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي
SCF

تحت إشراف الأستاذ:

أ. د. عزه الأزهر

الاستاذة المساعدة

د. رشيدة خالدي

إعداد الطلبة:

- رحال نبيل

- ضو محمد

- نعمي عمار

- محرم رشيدة

اللجنة المناقشة

المقيم الأول

أستاذ محاضر بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

د. مرغني وليد

المقيم الثاني

أستاذ محاضر بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

د. سالم محمد دينوري

المشرف

أستاذ محاضر بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

أ. د. عزه الأزهر

السنة الجامعية: 2021/2020



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي

الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي

SCF

تحت إشراف الأستاذ:

أ. د. عزه الأزهر

الاستاذة المساعدة

د. رشيدة خالدي

إعداد الطلبة:

- رحال نبيل

- ضو محمد

- نعمامي عمار

- محرم رشيدة

اللجنة المناقشة

المقيم الأول

أستاذ محاضر بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

د. مرغني وليد

المقيم الثاني

أستاذ محاضر بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

د. سالم محمد دينوري

المشرف

أستاذ محاضر بجامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

أ. د. عزه الأزهر

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

سبحان الذي وهبنا العقل سبحان الذي يستحق الشكر على نعمته وحده لا شريك له

والصلاة

والسلام على أشرف المرسلين خير خلق الله أجمعين أما بعد

أهدي هذا العمل

الى من قال فيهم الله عز وجل

"وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغير"

الى من جعلت الجنة تحت اقدامها، صاحبة القلب الكبير الى منبع الحنان والعطاء

وفاء بالعهد ان لا انسى فضلها ما حبيبتي والغالية اطل الله في عمرها

الى من لم يحرمني شيئا في الدنيا وقدوتي ومعلمي الاول أبي الفاضل اطل الله في

عمره

الى من وهبها الله لي سندا في حياتي زوجتي الغالية حفظها الله

والى ابنائي وقرة عيني مروة، عبد الرحمان، مريم حفظهم الله ورحمهم

الى اخوتي اللذان لم تلدهما امي من كان لهما بالغ الاثر في تجاوز الكثير من

العقبات والصعاب "عادل بلمبارك، عمار الأشراف"

الى جميع أساتذتي الكرام من لم يتوانوا في مد يد العون لي

الى اخوتي واخواتي كل واحد باسمه

والى من جمعني معهم هذا العمل

"نبيل رحال"

الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد

الحمد لله الذي وفقنا لتتبع هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بذكرتنا هذه ثمرة

الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة الى

الوالدين الكريمين حفظهما الله وامتد الله لهما بالصحة والعافية

الى الجدة الغالية اطال الله في عمرها

الى من وهبها الله لي سنداً في حياتي زوجتي الغالية حفظها الله

والى قرة عيني ابني حسين حفظه الله

والى جميع الاهل والاقارب والاصدقاء

الإهداء

"قال تعالى نرفع درجات من نشاء وفوق كل ذي علم عليم"

صدق الله العظيم

أهدي ثمرة جهدي هذا الى روح امي الطاهرة رحمها الله

الى الوالد الكريم حفظه الله واطال في عمره

الى زوجتي الغالية حفظها الله ورعاها

الى ابنائي كل واحد باسمه

الى كل اساتذتي الكرام

الى كل اصدقائي

"نعامي عمار"

الإهداء

سبحان الذي وهبنا العقل سبحان الذي يستحق الشكر على نعمته وحده لا شريك له

والصلاة

والسلام على أشرف المرسلين خير خلق الله أجمعين أما بعد

أهدي هذا العمل

إلى روح أبي الطاهرة، رحمه الله

إلى من وضعتني على طريق الحياة ورعتني حتى صرت كغيري أمة الغالية أطال الله في

عمرها

إلى أخي: من كان له بالغ الأثر في تجاوز الكثير من العقبات والصعاب

إلى جميع أساتذتي الكرام من لم يتوانوا في مد يد العون لي

إلى كل هؤلاء أهدي لكم هذا العمل المتواضع

ونسأل الله أن ينال أعجابكم

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله رب العالمين

والصلاة والسلام على نبينا محمد صلى الله عليه وسلم

نتقدم بشكرنا الجزيل والعرفان الجميل الى استاذنا المشرف عزة لزهري

ومساعدته الاستاذة رشيدة خالدي

اللذان لم يبخلا علينا بنصائحهما وتوجيهاتهما

كما نشكر كل من ساعدنا في اتمام هذا البحث من قريب او بعيد

ملخص الدراسة:

تعالج هذه الدراسة تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي، تطابقا مع اجراءات المعايير المحاسبية الدولية المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المتعلق بالأصول البيولوجية، حيث تناولت في الجانب النظري كل المفاهيم المتعلقة ومعايير المحاسبة الدولية وعرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 وكذا النظام المحاسبي المالي وكذا وكيفية تقييمه ومعالجته المحاسبية وهذا وفق ما أقره النظام المحاسبي المالي. أما الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، من خلال دراسة ميدانية للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات دائرة الرباح ولاية الوادي، لتوضيح المعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 وتقييم تطابقه مع النظام المحاسبي المالي. الكلمات المفتاحية: محاسبة الأصول البيولوجية، معيار المحاسبي الدولي 41، معايير المحاسبة الدولية، نظام المحاسبي المالي.

Abstract

This study deals with the evaluation and treatment of biological assets according to the financial accounting system in conformity with the international accounting standards procedures stipulated in the International Accounting Standard No. 41 related to biological assets, where it dealt in the theoretical aspect all the concepts related to the financial accounting system and international accounting standards, as well as the presentation of the International Accounting Standard No. 41 And how to evaluate and treat it accounting, and this is in accordance with what was approved by the financial accounting system.

As for the practical side, we dropped the theoretical side on the practical side through a field study of an institution. In the multi-activities agricultural cooperative "Al-Rabbah Circle" to clarify the accounting treatment of Standard 41 and assess its conformity with the financial accounting system.

Keywords: Accounting for biological assets, International Accounting Standard 41, International Accounting Standards, Financial Accounting System.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الاهداء	-
الشكر	-
الملخص	-
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	III
فهرس الاشكال	IV
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF	
تمهيد	02
المبحث الأول: الخلفية النظرية	03
المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبية الدولية	03
المطلب الثاني: المحاسبة في النشاط الزراعي	04
المطلب الثالث: ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة	07
المطلب الرابع: ماهية النظام المحاسبي المالي SCF وكيفية قياسه للأصول البيولوجية	13
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات الحيوانية	19
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لماشية التسمين	20
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لماشية الألبان واللحوم (حيوانات الإنتاج)	22
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لماشية الموجهة للتربية	25
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	27
المطلب الأول: الدراسات العربية	27
المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية	30
المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية	31
خلاصة الفصل	33
الفصل الثاني: دراسة حالة التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات لدائرة الرباح ولاية الوادي	

35	تمهيد
36	المبحث الأول: تقديم عام للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات دائرة الرباح ولاية الوادي
36	المطلب الاول: ماهية التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات
37	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للتعاونية
39	المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات وفقا لSCF
39	المطلب الاول: اصول وخصوم التعاونية للدورة الإنتاجية سنة 2019 وكذا جدول حسابات النتائج
42	المطلب الثاني: قائمة التوضيحات للدورة الإنتاجية سنة 2019
43	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية وفقا لSCF
43	المطلب الاول: حالة اكتساب الأصل البيولوجي
43	المطلب الثاني: حالة اهتلاك الأصل البيولوجي
43	المطلب الثالث: حالة وجود خسارة القيمة للأصل البيولوجي
44	المطلب الرابع: حالة التنازل عن الأصل البيولوجي
44	المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية الاستشرافية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 41
44	المطلب الاول: حالة الأصل البيولوجي الموجه للاستهلاك
46	المطلب الثاني: حالة شراء الأعلاف والفيتامينات
48	المطلب الثالث: حالة الأصل الموجه لتربية
49	المطلب الرابع: تحويل الأصل البيولوجي قيد الانجاز لأصل تام
50	خلاصة الفصل
52	خاتمة
56	قائمة المصادر والمراجع
59	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	أمثلة عن الأصول البيولوجية، والمنتج الزراعي، والمنتجات التي تمثل نتائج المعالجة بعد الحصاد	01
16	تقسيمات النشاط الزراعي وتصنيفاته المحاسبية حسب SCF	02
19-17	المقارنة بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي	03
23	مدة حياة وبداية إنتاج بعض الأصول الحيوانية.	04
39	جانب أصول الميزانية لسنة 2019	05
40	جانب خصوم الميزانية لسنة 2019	06
41	جدول حسابات النتائج لسنة 2019	07
42	بطاقة الاستثمار البيولوجي	08
42	بطاقة مخزون الأكل والفيتامينات	09
47	توزيع تكلفة الأعلاف والفيتامينات على الأصول البيولوجية	10

فهرس الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
37	المهيكل التنظيمي لتعاونية الفلاحيية المتعددة النشاطات دائرة الرياح ولاية الوادي	01

مقدمة

لقد اهتمت المنظمات العالمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة في جميع دول العالم، بإصدار معايير وإرشادات خاصة بكيفية المحاسبة عن الأنشطة الزراعية، ضمن هذا الاتجاه تم تبني تلك الخصوصيات ضمن معيار دولي رقم 41 (الزراعة)، والذي تناول مفهوم النشاط الزراعي وكيفية القياس والإفصاح المتعلق به.

بعد انتقال الجزائر من النظام الاشتراكي نحو اقتصاد السوق والانفتاح على العالم الخارجي حتم عليها تبني معايير المحاسبة الدولية على غرار باقي الدول في اصلاح نظامها المحاسبي، بغية تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر والممارسات المحاسبية الدولية، وذلك بتصميم نظام محاسبي مالي مستمد شرعيته ونصوصه من المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن النظام المحاسبي المالي دخل حيز التطبيق في شهر جانفي من سنة 2010، وذلك أنه يأخذ بعين الاعتبار متطلبات المعايير الدولية في ما يخص تعريف الاطار المفاهيمي والقواعد العامة في التقييم والتسجيل في القوائم المالية، وتعتبر المحاسبة في الاصول البيولوجية تتميز بخصوصيات نجمت عنها العديد من المشاكل التي لا بد من الوقوف عندها ومعالجتها، من اجل وصول الى بيانات مالية تعكس حقيقة اداء المؤسسة الزراعية التي تمارس هذا النشاط الحيوي، ولا تزال محاسبة الاصول البيولوجية تواجه العديد من التحديات في مجال الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي نظرا لطبيعة هذا النشاط الذي تأثر بالعديد من العوامل الطبيعية والظروف المناخية.

1- طرح الإشكالية:

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع بشكل التالي:

كيف يتم تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام

المحاسبي المالي SCF ؟

ومن خلال إشكالية الدراسة يمكن طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما المقصود بالأصول البيولوجية؟

- هل يوجد فرق بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي SCF؟

- هل يمكن استحداث طرق خاصة يتم من خلالها حساب الاهتلاكات وخسائر القيمة للأصول البيولوجية؟

2- فرضيات الدراسة:

للتمكن من الإجابة الفرعية وإشكالية الدراسة ارتئنا صياغة الفرضيات التالية:

- الاصول البيولوجية هي النباتات والحيوانات؛

- يوجد فرق بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي SCF؛

-لا يمكن اعتماد الطرق العادية في حساب اهتلاك الاصل البيولوجي لخصوصية هذا الأصل.

3-دوافع ومبررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع؛
- من أجل فتح مجال البحث للمهتمين بالممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية؛
- محاولة اثراء المكتبة الجامعية بالدراسات في مجال محاسبة الأصول البيولوجية؛
- موضوع يخدم مجال التخصص.

4-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على تقييم الأصل البيولوجي من خلال النظام المحاسبي المالي وبيان أثر القيمة العادلة التي اعتمدها المعيار الدولي المحاسبي رقم 41 وانعكاساتها في زيادة كفاءة وفعالية القوائم المالية هذا من ناحية ومن ناحية أخرى محاولة التوصل إلى حلول وطرق تقييم تفيد اصحاب الاختصاص في هذا المجال

5-اهداف الدراسة:

يهدف البحث لما يلي:

- التعرف على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41؛
- كيفية المعالجة المحاسبية للأنشطة المنتجات الحيوانية من الناحية النظرية والعملية؛
- تقييم أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هذه المؤسسات.

6-حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة ومن اجل الوصول الى النتائج المرجوة فإن الدراسة قد ارتبطت بحدود مكانية وزمنية:

-الحدود المكانية: اجراء دراسة حالة في التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات دائرة الرياح ولاية الوادي.

-الحدود الزمانية: السداسي الثاني من السنة الجامعية 2021/2020.

7-المنهج المستخدم:

من اجل تحقيق الاهداف المرجوة والاجابة على الاشكالية المطروحة استخدم الطلبة المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد قمنا بدراسة حالة في المؤسسة بإجراء مقابلات.

8-هيكلية الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها تم تقسيم البحث الى مقدمة وقصدين، حيث تم عرض إشكالية البحث والأسئلة الفرعية والفرضيات في المقدمة، وبالنسبة للفصل الأول تناول الجانب النظري وقسم الى ثلاث مباحث المبحث الاول الخلفية النظرية، والمبحث الثاني المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات الحيوانية، والمبحث الثالث الدراسات السابقة المتعلقة بموضوعنا، أما الفصل الثاني متعلق بدراسة تطبيقية في التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات وقد قسم الى أربعة مباحث الأول تقديم عام لتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات دائرة الرباح، والمبحث الثاني عرض القوائم المالية للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات بدائرة الرباح وفقا لنظام المحاسبي المالي scf والمبحث الثالث المعالجة المحاسبية وفقا لنظام المحاسبي المالي scf والمبحث الرابع المعالجة المحاسبية الاستشرافية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، لنصل في النهاية إلى خاتمة تضمنت مجموعة من النتائج والتوصيات.

9-صعوبات الدراسة:

- نقص الدراسات التي تناولت مثل هذه المواضيع؛
- نقص المؤسسات الزراعية التي تمسك محاسبة منتظمة؛
- نقص المراجع التي تتكلم عن المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF؛
- ازمة كوفيد 19 COVID 19 مما أثرت في الحصول على حداثة المعلومة في الجانب التطبيقي.

الفصل الأول:

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية

والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41

"الزراعة" والنظام المحاسبي المالي

SCF

تمهيد

الممارسة المحاسبية في الجزائر عرفت تطورا في المجال من خلال اصلاح نظامها المحاسبي المعروف بالنظام المحاسبي المالي، المستمد من المعايير المحاسبية الدولية وقد جاء لمحاولة توحيد الممارسات المحاسبية عبر دول العالم بهدف اجتياز الاختلافات الموجودة بين الأنظمة المحاسبية الدولية وذلك من أجل التجاوب مع مستلزمات الاقتصاد العالمي.

وسنعرض في هذا الفصل الأساس النظري المرتبط بهذا الموضوع وذلك من خلال التطرق للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والاصول البيولوجية وكذا التطرق لنظام المحاسبي المالي.

المبحث الاول: الخلفية النظرية؛

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات الحيوانية؛

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الخلفية النظرية

على الرغم من أن تاريخ المحاسبة يعتبر تاريخاً دولياً، فإن الاهتمام بالأبعاد الدولية للمحاسبة سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي ظهر فقط خلال العقود الأخيرة من القرن الماضي، حيث دعت الحاجة الملحة والمتزايدة إلى وجوب نظام للمحاسبة الدولية نظراً للمنافع والفوائد الناجمة عن استخدامها باعتبارها أداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات التجارية الدولية الكثيرة والمتنوعة.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

الفرع الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية وخصائصها

أولاً: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC المعايير المحاسبية على أنها "قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد، إنها هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية"¹.

ثانياً: خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

-الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ؛

-الملائمة: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق؛

-المرونة: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة؛

¹ محمد بقاص، عون معروف، البشير التجاني، دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي في تعزيز الإفصاح المحاسبي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعة حمة لحضر الوادي، الجزائر، 2018، ص:3.

-**الواقعية:** يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة، فضلا عن الخصائص المذكورة يمكن إضافة الخصائص الأتية:

-**المفهومية:** يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

-**الحيادية:** يجب ألا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين.

-**الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية:** بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات¹.

الفرع الثاني: أهداف المعايير المحاسبية الدولية

-إعداد ونشر المعايير التي يتم الاسترشاد بها عند تجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.

-العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية².

المطلب الثاني: المحاسبة في النشاط الزراعي

أولا: مفهوم النشاط الزراعي: الزراعة هي استغلال الأرض عن طريق حرثها وبذرها وجني محاصيلها، وتلحق بالزراعة أعمال وأنشطة أخرى كثيرة قد تكون تابعة او مكملتها كمثل تربية المواشي وإنتاج الألبان وتربية الطيور والدواجن وأعمال التشجيع وغيرها من الأنشطة التي لها منافع اقتصادية.

ويعتبر النشاط الزراعي بمثابة عملية إدارة تحويل الأصول البيولوجية التي هي على قيد الحياة إلى منتجات فلاحية³.

ثانيا: خصائص النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية

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

¹ حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص، 35، 36.

² بمولوي نور الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية و معايير التدقيق الدولية و دراسة تحليلية للمعايير (IFRS/IAS) و (ISA) اصدارات 2018، الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد، 02، 2020، ص، 157.

³ أشواق بن قدور، بوبكر شاخفي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020، ص، 32.

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

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

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

5- التغير في تبويب الأصول الزراعية: تبويب الموجودات الزراعية الى 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، اما ماشية التسمين فتبوب كأصول متداولة من حيث الهدف منها المتاجرة لتحقيق الأرباح وقد يؤخذ قرار بتغير الغرض الرئيسي من اقتناء الأصل الزراعي مما يستوجب تغير أسلوب عرض تلك الأصول في قائمة المركز المالي.

6- اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية: تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي إذ ان الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط، أما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ اعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة¹

ثالثا: أنواع الأنشطة الزراعية

يمكننا ذكر الأنواع التالية²:

1- النشاط النباتي: يتمثل في المشروعات الزراعية المتعلقة بالاستصلاح الأراضي الزراعية وحرثها وزراعتها للحصول على المنتجات الفلاحية بهدف تسويقها وبيعها، كما أنه يتعامل مع مجموعة من العوامل الطبيعية التي

¹ مكي كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم

(11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد السادس و الثلاثون، 2013، ص، 347.

² حنان لوئيس، محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، مجلة معهد العلوم

الاقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2020، ص، 515.

تأثر فيها بشكل مباشر كالتربة والعوامل الجوية، العمل البشري، المستلزمات السلعية (الآلات والأسمدة والبذور وغيرها)، وتمثل محاصيلها ومنتجاتها في:

- المحاصيل الحقلية تتكون من المحاصيل النباتية كالقمح والشعير الأرز (الحبوب)، والخضروات كالطماطم والفاصوليا وغيرها، بحيث لا تعتبر هذه المنتجات أصول ثابتة لأن دورة حياتها لا تتجاوز سنة؛

- منتجات البساتين وحدائق الفواكه: المميز فيها أنها تبقى لأكثر من سنة في المزرعة قبل أن تثمر فهي تحتاج إلى رأس مال ثابت، وهناك محاصيل تكون مدتها أكثر من 3 سنوات كالرمان والتمور وغيرها.

2- النشاط الحيواني: يتمثل في تربية الحيوانات من مواشي ودواجن وأسماك وغيرها تحضيراً لبيعها والاستفادة من أرباحها المحققة، بالإضافة إلى تربية النحل وبعض أنواع الحشرات الاقتصادية، ولكل نوع من هذه الكائنات الحية لها خصائصها التي تميزها عن غيرها من الكائنات.

3- النشاط الصناعي الغذائي: هو نشاط ثانوي يتميز باعتماده أساساً على النشاط الزراعي وعلى إنتاج النشاط الحيواني كتحويل الحليب إلى منتجات الألبان، الجبن، القشطة وغيرها من المنتجات.

رابعاً: مشاكل محاسبة الأصول البيولوجية:

يتضح مما تقدم أن هناك العديد من المشاكل التي تواجه محاسبة النشاط الزراعي منها:

- أن الزراعة ذاتها تتعرض للإصابة بالآفات والندوات الزراعية نتيجة الظروف الطبيعية وتأثيرها، بالرغم من اهتمام ورقابة العنصر البشري له، وبالتالي فإن الطبيعة تعتبر شريك المزارع في أرضه صديق له إذا أفادته وعدو له إذا أصابته؛

- أن تغير الأحوال الطبيعية من عام لآخر يؤدي إلى تغير في نتائج كل زراعة وبالتالي تصعب المقارنات، بالإضافة إلى ما تقدم أن السنة الزراعية تتكون من دورات زراعية متتابعة لكل منها الانتاج الزراعي المناسب وهو ما يحد من فعالية المحاسبة في تحقيق أهدافها؛

- أن المواد المستخدمة في الزراعة مثل البذور هي ذاتها ناتج زراعة سابقة، وهو ما يستلزم وضع أسس ومفاهيم لمشاكل التقويم، كذلك تستخدم المحاصيل في تغذية الحيوانات داخل المزرعة الأمر الذي يستلزم ضرورة تحديد الإيرادات والنفقات لكل نشاط، أما فيما يتعلق بعنصر الأجور؛

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF

- أن الأجور تدفع على أساس عيني أو محاصيل سابقة، كما أن صاحب الأرض الزراعية غالبا ما يستخدم أولاده وزوجته وأقاربه في زراعة الأرض الأمر الذي يصعب معه تحديد تكلفة العمل؛
- ارتفاع تكاليف الخدمات التسويقية لسرعة التلف التي تتعرض لها المنتجات الزراعية، أو لضخامة حجم المنتج ذاته وبطء تسويقه، كما تظهر صعوبة في توزيع المصروفات المشتركة في حالة تعدد المنتجات؛
- إن أسس تقييم الزرعة القائمة أو الأصول الحيوانية، غالبا ما تتطلب الحكم الشخصي¹.

المطلب الثالث: ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة

يندرج هذا المعيار المحاسبي الدولي 41 الزراعة ضمن المعايير المهنية، التي تبين المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والإفصاح المتعلقة بالنشاط الزراعي.

الفرع الأول: معيار الزراعة (تعريف، نطاق، متطلبات المعيار، مصطلحات خاصة بالمعيار)

أولا: ماهية معيار المحاسبة الدولي رقم 41 IAS:

أعتمد هذا المعيار من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 2000 ويصبح نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من أو بعد الأول من يناير 2003.

1-التعريف بالمعيار المحاسبة الدولي رقم 41 الزراعة:

تعتبر الزراعة من النشاطات الاقتصادية الهامة التي لم يسبق لمعايير المحاسبة الدولية التطرق إليها، حيث أن لها صبغة خاصة تفرقها عن غيرها من النشاطات الاقتصادية، وبذات الوقت فهي تحتل مرتبة مرموقة بتعامل فئات المجتمع بها، وليس المقصود بالزراعة النشاطات الزراعية المتعلقة باستغلال الأرض للإنتاج الزراعي والغابات من أجل الحصول على الأخشاب فقط، بل كذلك تربية الحيوانات الحية كالمواشي والأسماك، التي يطلق عليها معا بالأصول البيولوجية، إضافة إلى المنتجات الزراعية القابلة للحصاد حيث أن كثيرا من الشركات تخصصت في هذا المجال، ولا يمكن ترك الأمر دون تنظيم محاسبي لهذه النشاطات، إضافة إلى تطرق بعض فقرات المعيار عن المنح والمساعدات الحكومية حيث أن كثيرا من الحكومات تقوم بدعم هذا القطاع لأهميته، والمسائل الأساسية للأعمال في قطاع الزراعة ذات جوانب كبيرة وفريدة فمثلا الحيوانات والنباتات التي توصف بأنها أصول حيوية أو بيولوجية ذات خصائص غير موجودة في الصناعات الأخرى، وهناك أمور أخرى هامة، وكذلك فإن المنشآت في القطاع الزراعي

¹ أحمد حلمي جمعة، محاسبة الأصول البيولوجية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص، 56، 57

غالباً ما تكون صغيرة أو عائلية في إدارتها، ولكن مع الدراسة المتزايدة للمنتج العضوي والتجارة العالية شاهدنا توسعاً لهذه الأعمال الحديثة¹.

2-هدف المعيار:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (41) إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط².

3-نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن الموضوعات التالية عندما تتعلق بنشاط زراعي:

-الأصول البيولوجية،

-المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد،

-المنح الحكومية التي تغطيها الفقرتان (34)، (35).

هذا المعيار لا يطبق على:

-الأرض المتعلقة بنشاط زراعي المعيار (16) الممتلكات والمنشآت والمعدات، والمعيار (40) الاستثمار العقاري؛

-الأصول الغير الملموسة المتعلقة بنشاط زراعي (المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) بعنوان الأصول الغير ملموسة)،

-ينطبق هذا المعيار على المنتج الزراعي والذي يتم حصده بفصله عن الأصول البيولوجية للمشروع وفقط حتى

نقطة الحصاد، وبعد ذلك يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) الخاص بالمخزون أو أي معيار مناسب من

المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، وتبعاً لذلك فإن هذا المعيار لا يتناول معالجة المنتج الزراعي بعد الحصاد، فمثلاً

تحويل العنب إلى نبيذ بواسطة تاجر الخمور الذي تعهد نمو العنب، وبينما مثل هذه العمليات يمكن أن تكون

امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي، كما أن الأحداث التي تتم يمكن أن تحمل بعض التشابه للتحويل

البيولوجي، إلا أن هذه العمليات لا تدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار³.

¹ القينعي عز الدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04، عدد 02، سبتمبر 2020، ص، 149.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية عمان، الأردن، 2009، ص، 715.

³ طارق عبد العال حامد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص، 334، 335.

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF

ويقدم الجدول التالي أمثلة عن الأصول البيولوجية، والمنتج الزراعي، والمنتجات التي تمثل نتائج المعالجة بعد الحصاد.

الجدول رقم (01): أمثلة عن الأصول البيولوجية، والمنتج الزراعي، والمنتجات التي تمثل نتائج المعالجة بعد الحصاد

الاصول البيولوجية	المنتج الزراعي	منتجات نتيجة معالجة بعد الحصاد
الأغنام	الصوف	الخيطوط - السجاد
أشجار في زراعة غابية	جذوع الأشجار	أخشاب معدة للاستخدام (بناء....)
نباتات	قطن، محصول قصب	خيوط، ملابس، سكر
ماشية ألبان	لبن	جبين
شجيرات	أوراق	شاي، طباق مجهر
الكروم	العنب	النبذ و الخمور
الخنائير	leaf ناتج ذبح الحيوان	السجق، لحم خنزير مدخن
أشجار الفاكهة	ثمار الفاكهة	فاكهة متهية لاستخدامات مختلفة (فروت سلاط مثلاً)

المصدر طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002/2003، ص، 335

3-متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة)

أ-الاعتراف: يجب على المشروع الاعتراف بالأصل البيولوجي او المحصول الزراعي فقط عندما:

-يسيطر المشروع على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

-من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل الى مشروع؛

- من الممكن قياس القيمة العادلة أو تكلفته بشكل موثوق به.

ب-القياس:

-يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوما

منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (تشمل التكاليف عند نقطة البيع العمولات للوسطاء والمتعاملين والمبالغ

التي تفرضها الوكالات التنظيمية، تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الأصول الى السوق) فيما عدا الأصل

الذي لا تتوفر له اسعار او قيم محددة من قبل السوق ففي هذه الحالة يجب قياسه بتكلفته مخصوما منها أي

استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة؛

-يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف

المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد.

ت-المكاسب والخسائر:

المكسب أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة لأصل بيولوجي عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نتجت فيها.

المكسب أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

ج-المنح الحكومية:

المنحة الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي التي يتم قياسها بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يجب الاعتراف بها على أنها دخل وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام.

إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مشروطة بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية ان لا تقوم بنشاط زراعي محدد فإنه يجب على المشروع الاعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل وذلك فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية¹.

د-الإفصاح: يجب على المشروع ما يلي:

- الإفصاح عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناجمة أثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية؛
- تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية وقد يأخذ الإفصاح شكل سرد أو وصف كمي؛
- بيان طبيعة أنشطته التي تتعلق بكل مجموعة من أصول البيولوجية؛
- بيان القياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة ولنتاج المحاصيل الزراعية خلال الفترة؛

¹ مكي كامل حمد، مرجع سبق ذكره، ص، 347، 348.

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF

- الإفصاح عن الأساليب والافتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد لكل مجموعة من الأصول البيولوجية؛
- الإفصاح عن الموجودات البيولوجية المحددة الملكية والمبالغ المسجلة للموجودات البيولوجية المرهونة كضمان للالتزامات؛
- الإفصاح عن الالتزامات لتطوير وامتلاك الأصول البيولوجية؛
- الإفصاح عن الاستراتيجيات لإدارة المخاطر المالية فيما يتعلق بالنشاط الزراعي؛
- تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية وتشمل المطابقة ما يلي:
- المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع؛
- الزيادات الناجمة عن المشتريات؛
- الانخفاضات الناجمة عن المبيعات؛
- الانخفاضات الناجمة عن الحصاد؛
- الزيادات الناجمة عن دمج منشآت الأعمال؛
- صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع اجنبي؛
- تقديم افصاحات إضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به تتضمن تلك الإفصاحات وصف الأصول البيولوجية وأسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة وأسلوب الاستهلاك المستخدم ومعدلات الاستهلاك المستخدمة كذلك اجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم في بداية ونهاية الفترة؛
- الإفصاح عن مدى طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية والشروط التي تم تلبيتها فيما يتعلق بتلك المنح والانخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية¹.

¹ منى كامل حمد، مرجع سبق ذكره، ص، 348، 349.

4-المصطلحات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

- الأصول البيولوجية: الكائنات الحية من الحيوان والنبات.
- المنتجات الزراعية: عبارة عن المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل الحليب وحبوب البن.
- التحول البيولوجي: عمليات التكاثر، وتقليص التوالد، والإنتاج التي يمكن أن تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.
- السوق النشط: السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية: تكون البنود المتداولة في السوق متجانسة، يمكن العثور عادة على البائعين والمشتريين في أي وقت، الأسعار متوفرة للعمامة.
- القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري، وتستند القيمة العادلة للأصل على موقعه ووضعه الحاليين¹.
- 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 غيرها².
- الإنتاج الزراعي: هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها³.
- مجموعة الأصول البيولوجية: هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية.
- الحصاد: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.
- المنح الحكومية: الاعتراف بالمنح الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كدخل عندما تصبح المنح الحكومية قابلة للاستلام.
- الزراعة: إدارة عمليات التحول الحيواني والنباتي للحصول على إنتاج لغرض الاستهلاك أو المتاجرة أو التصنيع أو الإكثار، وتصنف موجوداتها كالاتي:

¹ عباس علي ميززا، جراهام.جيه.هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، بدون سنة نشر، ص، 306.

² جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014، ص، 538.

³ القنعي عز الدين، مرجع سبق ذكره ص، 149، 150.

- **الحيوانات:** ويقصد بها الثروة الحيوانية التي تملكها المنشأة لغرض الحصول على منتجاتها أو لغرض تسمينها وإكثارها بقصد المتاجرة بها أو استخدامها في الإنتاج.
- **النباتات:** ويقصد بها البساتين والمزارع والحقول التي تنتج المحاصيل والأثمار والشتلات للاستفادة من بيعها أو تصنيعها أو استهلاكها أو إنباتها.

المطلب الرابع: ماهية النظام المحاسبي المالي SCF وكيفية قياسه للأصول البيولوجية

جاء النظام المحاسبي المالي نتاج الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في المجال المحاسبي، الذي يستمد مبادئه وقواعده من المعايير المحاسبية الدولية، وهو المطبق حاليا من طرف أغلبية المؤسسات الجزائرية.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي وخصائصه

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي هو مجموعة من الاجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الاعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجهزة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها¹.
كما انه نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية².

ثانيا: خصائص النظام المحاسبي المالي

- يركز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرار³.

¹ المادة رقم 3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

² هشام أحمد عطية، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص 7.6.

³ علي سماي، خلف الله بن يوسف، مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات بعد مرور 04 سنوات من تطبيق SCF، بدون سنة نشر، ص، 179.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي يحمل في طياته معظم معايير المحاسبة الدولية حيث تظهر بشكل واضح في النقاط التالية:¹

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول الى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل القوائم المالية المحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها، وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.

الفرع الثالث: قياس الاصول البيولوجية حسب SCF

1-تعريف الأصل البيولوجي حسب المخطط المحاسبي المالي SCF: وفقا ل SCF، فإن الاصل البيولوجي هو حيوان او نبات حي او مجموعة من الاصول البيولوجية التي هي عبارة عن مجموعة من الحيوانات او النباتات الحية.²

2-القياس: تمت الاشارة الى تقييم الاصل البيولوجي في المخطط المحاسبي المالي كحالة خاصة من خلال الفقرة، 19-321 والتي مفادها كالآتي "يتم قياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف الاولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة، الا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق، في مثل هذه

¹ بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الاداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011-2015)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2018، ص، 10، 11.

² أشواق بن قدور، بوبكر شاذلي، مرجع سبق ذكره، ص، 42، 43.

الحالة، يجب تقييم الاصل البيولوجي على اساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

يتم الاعتراف بالخسارة او الارباح الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها".

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

بموجب المعايير الدولية للإبلاغ المالي، يجب قياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف الاولي وفي كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة، يحدد IAS /IFRS تكاليف نقطة البيع، والتي تشمل:

-لجان الوسطاء والتجار؛

-المبالغ التي تجمعها الهيئات التنظيمية وبورصات السلع الاساسية.

لكن المخطط المحاسبي المالي حسب هذه الفقرة اشار للأصول البيولوجية كحالة خاصة فيما يتعلق بالقياس عند الاعتراف المبدئي والاعتراف بالخسارة والارباح دون اي تفصيل للقياس والافصاح المحاسبي لمختلف الاصول البيولوجية، تاركا ذلك للقياس نحو بقية الاصول البيولوجية والمخزونات، وعليه فان التسجيل المحاسبي يفرض التمييز بين اقسام النشاط الزراعي، والجدول الموالي يبين ذلك.

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF

جدول رقم (02): تقسيمات النشاط الزراعي وتصنيفاته المحاسبية حسب SCF

تصنيفها محاسبيا	الأقسام	
تعتبر اصولا متداولة، تعد مخزونات تسجل في المجموعة الثالثة المخزونات	الحاصلات الحقلية	النشاط النباتي
أصول ثابتة وقمر بثلاث مراحل (الإنشاء، الإثمار، الشيخوخة) مرحلة الإنشاء: تقتني المؤسسة الشتلات وتقوم بتهيئة التربة وغرس الشتلات (ح/6011 مشتريات شجيرات مستهلكة)، تتحمل المؤسسة مصاريف الأسمدة والعناية بالشتلات حتى تصبح مثمرة (كمصاريف ايجار الأرض وتجهيزها وغرس الشتلات والري واجور العمال، موردو السلع والخدمات 60)، في نهاية كل سنة تحول هذه الفترة إلى استثمارات قيد الإنجاز، حيث يتم دمج كل المصاريف التي تم إنفاقها مع قيمة شرائها في ح/2340 من منطلق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ومبدأ استقلالية الدورات، عندما تصبح الشجيرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها الى أصول منتجة (ح/240 أشجار مثمرة) مرحلة الاثمار: عند جني الثمار يتم ادخالها للمخزن بتكلفة الانتاج (ح/2551/ منتجات تامة الصنع من أصل نباتي)، ويتم إخراجها من المخزن عند البيع، ويتم إثبات قسط الاهتلاك سنويا خلال هذه المرحلة، حتى تصل الى مرحلة الشيخوخة اين يتم التنازل عليها أو ترحل أو تخرج من أصول المؤسسة.	منتجات البساتين وحدائق الفاكهة	
إذا كانت ملك للمؤسسة وتنتظر أن تحقق إيرادا المستقبل البعيد (أكثر من سنة مالية) من خلال الاستفادة منه (الحليب، الصوف، العسل، اللحم.....)، يعتبر في هذه الحالة أصلا ثابتا يسجل في المجموعة الثانية التثبيتات (ح/25 أصول بيولوجية حيوانية)، تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف، تسجل في المجموعة السادسة للأعباء كمصاريف الأعلاف وأجرة البيطري (ح/6014 أعلاف مستهلكة، ح/6015 مواد بيطرية مستهلكة)	ماشية التربية ماشية الالبان ماشية العمل	النشاط الحيواني
إذا كانت ملك للمؤسسة وتنتظر أن تحقق إيرادا في المستقبل القريب (أقل من سنة مالية) عن طريق بيعه لذاته، يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة المخزونات (ح/32 حيوانات).تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف تسجل في المجموعة السادسة الاعباء.	ماشية التسمين	

المصدر أشواق بن قدور، بوبكر شاذلي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020، ص، 43.

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF

الفرع الرابع: دراسة مقارنة بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي

بعد تقديم لمحة عن المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي فيما يلي نهتم بالمقارنة:

الجدول رقم (03): المقارنة بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي

أساس المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي 41 الزراعة	الفقرة 19-321 من SCF	المقارنة
الهدف	هدف المعيار بيان المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي .	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لتسجيل الاصول البيولوجية وتوضيح الأسس المستخدمة في تقييمها.	هناك اتفاق في الهدف مع أن هذه الفقرة لم تورد هدفا خاصا بها بل أن هدفها متضمن ضمن أهداف النظام المحاسبي المالي.
النطاق	يطبق المعيار على الأصول بيولوجية المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية ولا ينطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول الغير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي.	تطبق على جميع المؤسسات التي تختص بممارسة النشاط الزراعي	كان نطاق الفقرة 321-SCF شاملا 19 من دون تفصيل انواع النشاطات التي تنطبق عليها الفقرة كذلك لم ترد ضمنها الحالات المستثناة من التطبيق
الاعتراف والقياس	أورد المعيار المحاسبي ثلاث شروط واجبة التحقق لأغراض الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي. يقسم المعير الموجودات في المنشآت الزراعية الى أصل بيولوجي وما حصل بيولوجي الذي هو المنتج المحصود للأصل البيولوجي وذلك فقط عند نقطة الحصاد وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار الدولي الثاني المخزون وقد أورد المعيار جدول أمثلة على الأصول بيولوجيا والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع. يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة وخصومه منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. يقاس المنتج الزراعي المحفوظ من الأصل بيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد.	لم ترد شروط الاعتراف. يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة ناقصا التكاليف المقدرة لبند المبيعات. إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.	هناك فروق جوهرية بين الفقرة 19-321 من المعيار في مجال SCF الاعتراف: لم تتضمن الفقرة وكامل المخطط تقسيما للأصول البيولوجية على خلاف المعيار الذي فرق بين المنتجات الحيوانية و المنتجات النباتية. ينطبق تقييم الأصول في المؤسسات الزراعية في ظل كل من المعيار والفقرة عند الاعتراف المبدئي، وأضافت

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF

	في حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل البيولوجي يجب قياسه بتكلفته وخصوصاً منها أي استهلاك متراكم و خسائر متراكمة في القيمة.		الفقرة حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة فإنه يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحاً منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة. لم تأخذ الفقرة بعين الاعتبار التقييم عند نقله الحصاد. كما لم تعالج الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها والغرض من اقتنائها.
الأرباح والخسائر	الربح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي في قيمته العادلة منقوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ومن التغير في القيمة العادلة منقوصاً منها التكاليف المقدرة للأصول البيولوجية عند نقطة البيع، يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها. الربح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي للمحصول الزراعي بالقيمة العادلة منقوصاً منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.	ثبتت أي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصاً منها تكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي حصل فيها أي منها.	لم تظهر فروق بين المعيار والفقرة حول الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي.
المنح الحكومية	المنح الحكومية المتعلقة بالأصل بيولوجي التي تم قياسها بقيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إذا كانت غير مشروطة يعترف بها على أنها دخل فقط عندما تصبح مستحقة الاستلام، أما إذا كانت مشروطة فيعترف بها على أنها دخل فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بها.	لم تتعرض إلى معالجة الاعتراف بالمنح الحكومية	أهملت الفقرة الاعتراف بالمنح الحكومية للنشاط الزراعي بالرغم من أهمية معالجتها نظراً لاهتمام الدولة بهذا القطاع.
الإفصاح	الإفصاح بشكل منفصل عن إجمالي الأرباح والخسارة الناجم عن الاعتراف بالأصول بيولوجية والزراعي ومن التغير في القيمة العادلة منقوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية، كما يجب على مشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية وطبيعة الأنشطة التي تتعلق بكل مجموعة والقياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول في نهاية الفترة وناتج المحاصيل الزراعية خلال الفترة. الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بأصول بيولوجية واستراتيجية	لم ترد تفصيلات حول الإفصاح إلا ما تعلق بالتقييم المبدئي والأرباح والخسائر	طالب المعيار بالإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التقييم بالقيمة العادلة بينما يطالب القاعدة بالإفصاح عن المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات. لم تتعرض الفقرة إلى الإفصاح عن الأعباء المتعلقة بالأصول

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF

البيولوجية. لم تتناول الفقرة الإفصاح عن الأراضي الزراعية بينما استثنى المعيار في نطاق التطبيق الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي. لم تتطرق الفقرة إلى الإفصاح عن المنح الحكومية	ادارة المخاطر المالية للنشاط الزراعي، وتقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجلة الأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية. الإفصاحات الإضافية على الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق. الإفصاح عن طبيعة من المنح الحكومية والشروط التي لم يتم تليتها والانخفاضات الهامة في مستوى المنح.	
--	---	--

المصدر: أشواق بن قدور، بوبكر شامخي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة
الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020، ص 44-46

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات الحيوانية

تعتبر الماشية المصدر الرئيسي لإنتاج الألبان واللحوم والذي يعتبر المصدر الأساسي لغذاء الإنسان، ومما لا
شك فيه أن المحاسبة عن أنشطة إنتاج الماشية تعتبر من العوامل الأساسية لتحديد مدى صلاحية أنشطة إنتاج
الماشية من الناحية الاقتصادية حيث توضح نتيجة هذه الأنشطة من ربح أو خسارة كما توضح مركزهما المالي في
نهاية كل فترة مالية.

وعند القيام بالإجراءات المحاسبية عن أنشطة إنتاج الماشية يلزم التفرقة بين أنواع الماشية من حيث كونها
أصول ثابتة أو أصول متداولة، ويحدد ذلك في ضوء الهدف الأساسي من عملية اقتناء الماشية.
فإذا كان شراء الماشية بهدف استخدامها في عمليات إنتاج الألبان والسلالات، فهي تعتبر من الأصول
الثابتة الحية، أما إذا كان اقتناء الماشية من أجل المتاجرة بها لتحقيق أرباح من خلال البيع، فهي تعتبر من الأصول
المتداولة الحية.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لماشية التسمين

نظرا لأهمية الماشية باعتبارها مصدر هام وأساسي لإنتاج اللحوم، والتي تعتبر المصدر الرئيسي لغذاء الإنسان، فإن نشاط ماشية التسمين يعتمد أساسا على شراء الماشية بغرض تسمينها، بحيث تعطي كمية اقتصادية من اللحوم، على أن يتم بيعها بعد ذلك وتحقيق الأرباح، أي هي تلك الحيوانات التي يتم اقتناؤها بغرض بيعها إما حية أو بعد ذبحها وذلك للاستفادة من فرق السعر، ونميز الحسابات التالية: ح/301 أحصنة التسمين، ح/305 إبل التسمين، ح/306 دواجن التسمين، ح/307 حيوانات أخرى للتسمين، وتكون عملية التسجيل المحاسبي كالآتي¹:

عند شراء الحيوانات نقوم بإجراء القيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX	XXXX XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ مشتريات حيوانات التسمين من ح/ الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع الى ح/ موردو المخزونات والخدمات	401	380 4456

عند إدخال هذه الحيوانات إلى المخزون نقوم بإجراء القيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب نوع الحيوان) الى ح/ مشتريات حيوانات التسمين	380	30x

¹ القنيعي عز الدين، مرجع سبق ذكره، ص، 164.

وعند البيع والخروج من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX XXXX	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ الزئائن الى ح/ المبيعات من حيوانات التسمين المجمعة الى ح/ TVA	700 4457	411
XXXX	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ حيوانات التسمين المستهلكة الى ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب نوع الحيوان)	30x	600

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

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ منتجات حيوانية الى ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب نوع الحيوان)	30x	3551

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

حمراء، ح/35513 صوف والوبر....)

تجدر الإشارة أنه عند شراء مواد أولية من أعلاف وأدوية يجرى نفس قيد شراء المواد الأولية السابقة

الذكر.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لماشية الألبان واللحوم (حيوانات الإنتاج)

أ-ماشية الألبان: الماشية تعتبر مصدر هام لإنتاج الألبان واللحوم، كما أن صناعة إنتاج الألبان تعتبر من أهم أوجه استغلال رؤوس الأموال كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا والدانمارك، وماشية "الفريزيان" أحد أنواع ماشية الألبان المخصصة في الوقت الحاضر التي يمكن معرفة وحصر كمية الألبان وخصوصا في حالة استخدام جهاز حليب آلي¹.

ب-ماشية اللحوم: ففي السنوات الأخيرة اتجه الرأي إلى استغلال الماشية في إنتاج اللحوم بدلا من استخدامها في العمل في الحقول أو بدلا من الآلات الزراعية، وقد كثرت الأبحاث العلمية التي تؤدي إلى ترشيد استغلال الحيوان من ناحية إنتاج اللحوم، ويطلق على الأبقار التي تستغل لإنتاج اللحوم كمحصول "ماشية اللحوم" وقد انتشرت مشروعات هذا النوع من الماشية وذلك بعد اتساع طرق التربية السليمة. ويلاحظ أن ماشية الألبان تختلف عن ماشية اللحوم من حيث الشكل والزيادة في كمية الدهون بخلاف الحال في ماشية الألبان التي تقلل من إنتاجها.

وهناك نوع آخر من الماشية ثنائي الغرض (أي لإنتاج الألبان واللحوم) ويطلق عليها ماشية الفرح الصغير الذي يعتمد في معيشتة على فلاحه الأرض وتتصف هذه الماشية بما يلي:

- أن تكون قادرة على إدراك كمية مناسبة من الألبان؛
- أن يتم تسمينها بحيث تعطي كمية اقتصادية من اللحوم.
- أن تنتج حيوانات ذات مواصفات عالية يمكن بيعها باعتبارها قابلة للتسمين.
- يعامل هذا النوع من الحيوانات على أنها أصول بيولوجية حية تسجل في حسابها الخاص كما يلي:
- ح/2500 حيوانات الإنتاج الحيواني، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات التالية:
- ح/25001 أبقار الإنتاج الحيواني. - ح/25002 أغنام الإنتاج الحيواني.
- ح/25003 ماعز الإنتاج الحيواني. - ح/25004 أحصنة الإنتاج الحيواني.
- ح/25005 إبل الإنتاج الحيواني. - ح/25006 دواجن الإنتاج الحيواني.
- وتحتلك هذه الاستثمارات الحيوانية وفق مدة معينة محددة في الجدول الآتي:

¹ لقنبي عز الدين، مرجع سبق ذكره، ص، 165.

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF

الجدول رقم (04) : مدة حياة وبداية إنتاج بعض الأصول الحيوانية.

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

المصدر القنيعي عز الدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04، عدد 02، سبتمبر، 2020

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

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ حقوق التنازل عن التثبيتات		462
	XXXX	من ح/ اهتلاك حيوانات الانتاج الحيواني		285
	XXXX	من ح/ خسارة قيمة حيوانات الانتاج الحيواني		295
	XXXX	من ح/ نواقص القيم عن خروج اصول حيوانية		(652)
XXXX		الى ح/ حيوانات الانتاج الحيواني	250	
XXXX		الى ح/ فائض القيمة عن الاصول الحيوانية	(752)	

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41
الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF

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

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ اهتلاك حيوانات الانتاج الحيواني		285
	XXXX	من ح/ خسارة قيمة حيوانات الانتاج الحيواني		295
	XXXX	من ح/ استثمارات محولة الي مخزونات		36
XXXX		الى ح/ حيوانات الانتاج الحيواني	250	

ومن ثم تعامل معاملة حيوانات التسمين كما سبق ذكره.

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

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ منتجات حيوانية		3551
XXXX		الى ح/ تغير مخزونات من المنتجات	724	

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

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ الزبائن		411
XXXX		الى ح/ المبيعات من المنتجات	701	
	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ تغير المخزونات من المنتجات		724
XXXX		الى ح/ منتجات حيوانية	3551	

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للماشية الموجهة للتربية:

تعتبر الماشية مصدرا هاما وأساسيا لإنتاج اللحوم و كما أن صناعة إنتاج اللحوم تعتبر من أهم مجالات الاستثمار في الوقت الحالي نظرا لزيادة الطلب على منتجات اللحوم باعتبارها المصدر الأساسي لغذاء الإنسان، ولذلك يجب المحافظة على استمرار نشاط إنتاج اللحوم وذلك من خلال إنتاج سلالات جديدة بهدف بيعها وبالتالي ضمان استمرار توافر المواشي إما لبيعها بعد مدة (التسمين) أو الاحتفاظ بها كأصول المنتج الرئيسي لهذه الحيوانات هو المواليد فتعامل هذه الحيوانات معاملة حيوانات الإنتاج فيما يخص الاهتلاك وخسارة القيمة والتنازل وعند ولادة سلالة جديدة نميز بين السلالات المحولة من الإنتاج إلى التربية وتلك المحولة للبيع¹.

عند الشراء نقوم بإجراء القيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX	XXXX XXXX	-----N/xx/xx----- حيوانات التربية الرسم على القيمة مضافة القابلة للاسترجاع موردو التشييات	404	2501 4456

وعند إنتاج سلالة جديدة نقوم بإجراء القيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ حيوانات التربية الى ح/ تغير المخزونات من المنتجات	724	3551

¹ لقنبي عي الدين، مرجع سبق ذكره، ص، 167.

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41
الزراعة والنظام المحاسبي المالي SCF

الفصل الأول

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

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX	XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ الأصول الحيوانية الجاري إنجازها الى ح/ الانتاج الحيواني للأصول المادية	732	232

وعند بلوغ هذه الحيوانات مرحلة الإنتاج نجري القيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX	XXXX XXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ حيوانات الانتاج الحيواني من ح/ حيوانات التربية الى ح/ الأصول الحيواني الجاري إنجازها	232	2500 2501

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

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXX	XXXX	-----N/xx/xx----- الزبائن المبيعات من المنتجات	701	411
XXXX	XXXX	-----N/xx/xx----- تغير المخزونات من المنتجات منتجات حيوانية	3551	724

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تناولنا في هذا المبحث مجموعة من الدراسات السابقة، التي قام بها الباحثون حيث عالجنا عديد الإشكاليات المختلفة في مجال الأصول البيولوجية.

المطلب الأول: الدراسات العربية

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

في هاته الدراسة قامت الباحثة بمحاولة الاجابة على الأسئلة المتمثلة في كيف يمكن تسجيل الاصول المحاسبية وإعطاء تصور لأطوارها المحاسبي الخاص بها؟

وفي أواخر الدراسة توصلت الباحثة الى النتائج التالية:

-القطاع الفلاحي محاسبة مبسطة وليست معقدة، حيث أن التعقيد يكمن في أنشطتها المتعددة التي في بعض الحالات يصعب تشخيصها ومعرفة التسجيل أو الحساب المحاسبي لها، حيث يجب تركيز جهد فكري وبحثي للوصول الى الحل الصحيح والمناسب من غير آثار سلبية قد تعود عليها في المستقبل؛

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

كما يمكن استخلاص نتائج أخرى تتمثل في:

-أغلب المنتجات الفلاحية النباتية والحيوانية تعتبر من التثبيات حيث يتم اهتلاكها واستخراج بضائع أو منتجات منها تستعمل كمواد أولية أو منتجات نصف مصنعة يتم الاحتفاظ بها أحيانا في المخزن إلى حين احتياجها أو يتم استعمالها فور تشكيلها أو تكون عبارة عن تثبيات أخرى.

(2) جوهري أيوب، خويلدي الطاهر، 2019، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، قدمت بعنوان تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة فلاحية الجنوب (ADRO SUD) خلال الفترة (2014-2019)

في هاته الدراسة قام الباحث بطرح الإشكالية التالية:

ما هو واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية SUD AGRO؟
ومن خلال إشكالية الدراسة طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مدى التزام المؤسسة الزراعية بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في ظل النظام المالي SCF؟
- إلى أي مدى يلبي النظام المحاسبي المالي SCF احتياجات الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية؟
- للتمكن من الإجابة على الأسئلة الفرعية وإشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:
- تلتزم المؤسسة الزراعية بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF.
- لم يلبي النظام المحاسبي المالي SCF احتياجات الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية في ظل تعدد المشكلات والعراقيل المرتبطة بالممارسة.

النتائج التي توصلت إليها هاته الدراسة تمثلت في:

- مؤسسة الزراعة SUD AGRO تلتزم بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي وكذا قواعد التسجيل والإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- يتعذر على المؤسسة تطبيق كل الشروط المتعلقة بالتقييم المحاسبي للأصل البيولوجي وذلك بسبب ظروف البيئة المحاسبية أهمها غياب السوق النشط؛
- عدم وجود نموذج مضبوط لتقييم الأصول البيولوجية حيث أن النظام المحاسبي المالي لم يتم تحديثه منذ إصداره، ولم يتم إصدار نموذج مباشر يعالج القطاع الزراعي.

3) دراسة إيمان عباس حلمي عباس التحليل النفعي لمشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية في منشآت الأعمال "دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة الى اقتراح مدخل متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن بعض الأصول البيولوجية متمثلة في أصول بيولوجية (استهلاكية، وإنتاجية) ويتحقق الهدف من خلال اهداف فرعية¹.

- اقتراح مدخل للقياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفقا لنوع الأصل البيولوجي وبمراحل التطور البيولوجي للأصل، مع مراعاة معايير جودة البيانات والمعلومات المحاسبية؛

- اقتراح مدخل للإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية وفقا لنوع الأصل البيولوجي وبمراحل التطور البيولوجي لهذا الأصل لتحقيق جودة ومنفعة التقارير المالية، بالإفصاح الكافي للقيمة الحقيقية للأصول البيولوجية، ومراعاة معايير جودة البيانات والمعلومات المحاسبية، وعدم توزيع أرباح غير محققة مما يعمل على الحفاظ على رأس مال المنشأة الزراعية، وخدمة مستخدمي القوائم المالية الخارجيين والداخلين، مما يؤدي الى ارتفاع أسعار الأسهم للمنشآت الزراعية في البورصة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- توجد مجموعة من معوقات تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم "35" الزراعة نوضح منها عدم توافر اسواق نشطة، وغموض قواعد القياس و الإفصاح المحاسبي الواردة بالمعيار؛
- يمكن الاعتماد على التكلفة/ القيمة الاستبدالية لقياس الأصول البيولوجية الحيوانية الإنتاجية في بعض مراحل التطور البيولوجي بينما ولا يمكن الاعتماد على التكلفة/القيمة الاستبدالية لقياس الاصول البيولوجية النباتية الانتاجية في جميع مراحل التطور البيولوجي؛
- لا يمكن الاعتماد على التكلفة الاستبدالية لقياس الأصول البيولوجية النباتية الاستهلاكية؛
- يختلف العرض كجزء من الإفصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية النباتية الاستهلاكية وفقا الى ما تم حصاده قبل او بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية.

¹ محمد علي لطفي واخرون، مجلة العلوم البيئية، معهد الدراسات والبحوث العلمية، جامعة عين شمس، المجلد، 41، الجزء الثاني، مارس، 2018، ص، 429.

المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية

1) دراسة (perry2007): أشارت الدراسة الى احتمال ارتفاع تكاليف تطبيق المعيار المحاسبي النيوزيلندي المطابق لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم "41" زراعة مقارنة بالمنفعة التي تعود على المنشآت الزراعية أو على مستخدمي القوائم المالية من وراء الالتزام بتطبيق ذلك المعيار، بالإضافة الى عدم تفرقة المعيار النيوزيلندي على غرار المعيار المحاسبي الدولي "41" بين الاصول المنتجة مثل (ماشية اللحوم والمزارع الاستهلاكية كأصول استهلاكية، ماشية الألبان ومزارع الفاكهة).

وتوصلت النتائج الى وجوب انسحاب نيوزلندا من تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي "41" زراعة، حتى يتوفر دليل واضح على زيادة المنافع الفعلية من تطبيق المعيار عن تكاليف تطبيقه، وهذا ما يؤكد نتائج الدراسة التي توصلت الى ارتفاع تكاليف تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي على المنشآت الزراعية المتوسطة والصغيرة¹.

2) دراسة obrzezwiecz (2017)

valuation of biological assets including risk of agricultural activity

تقييم الاصول البيولوجية النباتية بما في ذلك مخاطر النشاط الزراعي

يتمثل الهدف الرئيس من هذه الدراسة في تطوير طريقة تقييم الاصول البيولوجية خاصة بمرحلة النمو الذي يعكس عملية التحول البيولوجي وكذلك دراسة تأثير مخاطر النشاط الزراعي على عملية التقييم. وقد بينت الدراسة الآتي: تمثل الاصول البيولوجية عناصر الانتاج الاساسية في الشركات الزراعية، وان اختيار وتطبيق طرق تقييمها مهم لأن النتائج ستؤثر في القرارات الاقتصادية لمستخدمي الكشوفات المالية، والمؤشرات المالية للشركة، والمقارنة بين الشركات داخل القطاع، قيمة الشركة ومقدار الضريبة عن الأنشطة الاقتصادية، والبيانات الإحصائية في قطاع الزراعة، والسماح باستخدام أكثر من طريقة في تقييم الأصول البيولوجية المتشابهة لدى يؤدي الى كشوفات مالية ليس لها القابلية على المقارنة.

¹ محمد علي لطفي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص، 431.

واقترحت الدراسة طريقة التدفقات النقدية المخصومة كبديل مناسب لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية، فهو يمثل نموذجاً النظام الديناميكي، ولم يستخدم لحد الآن في قياس الأصول البيولوجية، وكذلك أوصت الدراسة بضرورة تحديد متطلبات واضحة لقياس الأصول الإحيائية في ظل عدم وجود سوق نشط¹.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

سنتطرق في هذا المطلب الى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة واستخراج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف.

أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة :

جاءت الدراسة متممة لما سبق من الدراسات، بحيث تطرقت الدراسات السابقة الى مدى التزام المؤسسات الاقتصادية لتطبيق قواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي، وكذا التطرق الى تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية، فنجد ان هذه الدراسة اتفقت مع الدراسات العربية والاجنبية ومعظمها تطرقت الى مفهوم الممارسات المحاسبية والاصول البيولوجية .

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة :

1-من حيث المكان والزمان: تمت الدراسة الحالية بالوادي سنة 2021م، واختلفت مع دراسة حنان لونيس سنة 2020م من ناحية الزمان، بينما أغلب الدراسات السابقة تمت في بيئات وطنية وعربية و اجنبية وازمنة مختلفة.

2-من حيث حدود الدراسة: تمت الدراسة الحالية في الوادي 2021م دراسة حالة في التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات دائرة الرياح.

على خلاف الدراسات السابقة التي اغلبها تناولت دراسة ميدانية.

3-من حيث الاشكالية: هدفت الدراسة الحالية الى تقييم ومعالجة الاصول البيولوجية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي المالي 41 والنظام المحاسبي المالي scf أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها:

- محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها؛

¹ Mustafa Mohammed al-adly, Ibrahim al saabry, journal of university of babylon for pure and applied sciences, vol, 27, no. 06,2019, p,140

- تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية؛
- التحليل النفعي لمشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية في منشآت الأعمال "دراسة ميدانية".

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا وجدنا ان النظام المالي المحاسبي يهدف بشكل اساسي الى تقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية بالمعايير المحاسبية الدولية ويظهر ذلك من خلال العديد من مفاهيمه المستنبطة من هاته المعايير . حيث اعترف النظام المحاسبي المالي بوجود الاصول البيولوجية وترك المجال للاجتهادات والتقديرات الخاصة في المعالجة وهذا ما نعتبره قصور من ناحيته، اما من ناحية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 فقد اقر على ان تقييم الاصول البيولوجية يعتمد على القيمة العادلة، والتي لا تعكس الصورة الحقيقية للأصل من وجهة نظرنا، لأن الجزائر وكباقي الدول تفتقر الى سوق منظمة في هذا المجال.

الفصل الثاني:

دراسة حالة التعاونية الفلاحية
المتعددة النشاطات دائرة الرباح
ولاية الوادي

تمهيد:

تطرقنا في الفصل النظري لإسهامات المخطط المحاسبي المالي SCF في معالجة الأصول البيولوجية من خلال اعترافه بوجود هذا النوع من الأصول وطرق المعالجة المحاسبية للاهتلاكات وتوضيح المبادئ والأهداف المحاسبية في هذا المجال.

كما تطرقنا من جهة ثانية لوجهة نظر المعيار المحاسبي المالي الدولي رقم 41 في معالجة هذا الجانب من الأصول، وكذا تسليط الضوء على الاختلافات الموجودة بينه وبين المخطط المحاسبي المالي.

من خلال ما سبق فقد اجتهدنا نحن اصحاب البحث وللإجابة عن السؤال الرئيسي والمتمثل في الطريقة المحاسبية في تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي SCF، وذلك الإمام أكثر بالجوانب الرئيسية لموضوعنا وتدعيما الى الجانب النظري واضفاء لمبدأ الواقعية على هاته الدراسة سنقوم بدراسة حالة تطبيقية في هذا الفصل متعلقة بالتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات دائرة الرياح ولاية الوادي تخص الدورة الإنتاجية لسنة 2019، ارتأينا تقسيم هذا الفصل للعناصر التالية:

- ❖ المبحث الأول: تقديم عام للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات دائرة الرياح ولاية الوادي
- ❖ المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات وفقا ل SCF
- ❖ المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية وفقا ل SCF
- ❖ المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية الاستشرافية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 41

المبحث الأول: تقديم عام للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات دائرة الرباح ولاية الوادي

سنتناول ضمن هذا المبحث الى نشأة التعاونية واهدافها واهميتها وعرض هيكلها التنظيمي.

• المطلب الاول : ماهية التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات

الفرع الأول: نشأت التعاونية

تعتبر التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات من أهم التعاونيات الناشطة في المجال الفلاحي وخاصة في تربية الأبقار على المستوى المحلي حيث تتخذ هذه التعاونية دائرة الرباح ولاية الوادي مقرا رئيسيا لها أما بالنسبة لنشأتها فقد تأسست في سنة 2014م وهي حتى يومنا هذا تمارس هذا النشاط.

الفرع الثاني: أهداف وأهمية التعاونية

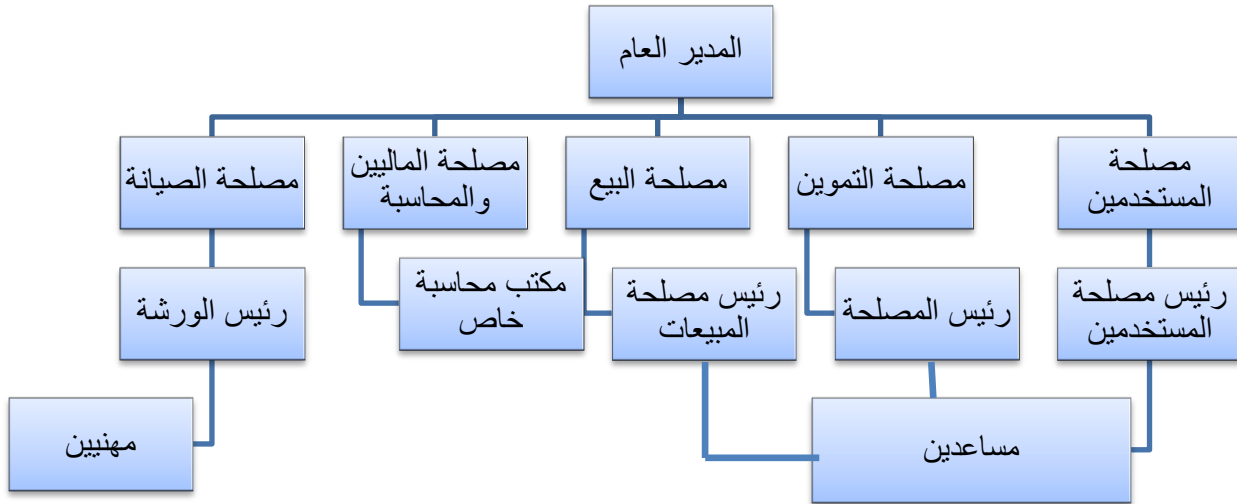
تعتبر هذه التعاونية من أهم التعاونيات على المستوى المحلي في مجال تربية الأبقار وتسعى من خلال ذلك لتحقيق عدة أهداف حسب مسيرتها نذكر منها ما يلي:

- سد احتياجات السوق المحلي من المنتوجات الحيوانية؛
- ضمان منتجات ذات جودة واثقان لتضفي مصداقية وامان في مجال التبدلات السوقية؛
- استهداف اكبر عدد ممكن من الاسواق المحلية؛
- خلق ميزة تنافسية بين التعاونيات الناشطة في هذا المجال.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للتعاونية

يوضح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي للتعاونية متعددة النشاطات وبمختلف الأقسام والمستويات المشكلة لها¹.

الشكل رقم (1) : الهيكل التنظيمي لتعاونية



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق التعاونية.

I-المدير العام :يملك كل الصلاحيات والمتمثلة في اتخاذ القرارات الهامة بالتعاونية .

1-مصلحة المستخدمين: تتكون من رئيس المصلحة مع مساعديه ومن ابرز مهامها تتمثل في:

-تنفيذ ومتابعة ورقابة مخططات عملية التوظيف؛

-تكوين وتأطير مستخدمين التعاونية حسب احتياجات خط الانتاج؛

-تخطيط الاحتياجات من العمالة المستقبلية؛

-حفظ مختلف الوثائق الادارية الخاصة بالمستخدمين ومتابعتها؛

-تسيير واعداد كشوف ورواتب واجور المستخدمين؛

2-مصلحة البيع: مكونة من رئيس مصلحة المبيعات إضافة الى مساعديه ومن مهامها:

- مراقبة ومتابعة العقود الخاصة بعمليات البيع؛

¹ من اعداد الطلبة بناء على وثائق التعاونية.

- القيام بعمليات تنظيم تسيير شؤون الطلبيات.

3- مصلحة التموين: تتكون من رئيس المصلحة ومساعديه ومن مهامها:

- متابعة وتخطيط الاحتياجات التموينية للعملية الانتاجية؛

- تنظيم وتسيير شؤون عمليات الشراء من المواد الاولية؛

- متابعة عمليات التخزين من المواد الاولية والمنتجات.

4- مصلحة المحاسبة والمالية: مسندة الى مكتب محاسبة خاص من مهامه:

- تنظيم الطلبيات مع الزبائن؛

- اعداد الفواتير الخاصة بالطلبات المؤكدة؛

- ارسال الفواتير بتاريخ التحديد الى الزبائن؛

- تولي كل ما يتعلق بالشؤون المالية والمحاسبية .

مصلحة الصيانة: تعتبر من المصالح ذات الاهمية والتي يعتمد عليها في استمرار وتيرة الانتاج وهي مكونة من رئيس

الورشة ومجموعة من المهنيين من مهامها:

- مراقبة وصيانة العتاد الخاص بالتعاونية؛

- شراء وتخزين قطع الغيار الخاصة بمعدات الانتاج فقط.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات وفقا ل SCF

سنقوم بعرض القوائم المالية للتعاونية وكذا قائمة التوضيحات للدورة الانتاجية 2019

المطلب الاول: اصول وخصوم التعاونية للدورة الإنتاجية سنة 2019 وكذا جدول حسابات النتائج

جدول رقم (05): جانب أصول الميزانية لسنة 2019

أصول	المبالغ الاجمالية	اهتلاكات /مؤونات	الصافي
الأصول الغير الجارية			
فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي			
تشبيات المعنوية			
تشبيات عينية			
أراضي			
مباني			
تشبيات عينية أخرى	22 238 057	1 748 165	20 489 891
تشبيات ممنوح امتيازها			
تشبيات يجرى امتيازها			
تشبيات مالية			
سندات موضوعة موضع معادلة			
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها			
سندات أخرى مثبتة			
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية			
ضرائب مؤجلة على الأصول			
مجموع الأصول غير الجارية	22 238 057	1 748 165	20 489 891
أصول جارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	3 429 421	-	3 429 421
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة			
الزبائن	74 269 124	-	74 269 124
المدينون الآخرون			
الضرائب وما شبهها	10 575 589	-	10 575 589
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة			
الموجودات وما شبهها			
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى			
الخزينة	794 372	-	794 372
مجموع الأصول الجارية	89 068 507	-	89 068 507
المجموع العام للأصول	111 306 564	1 748 165	109 558 398

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق التعاونية

جدول رقم (06): جانب خصوم الميزانية لسنة 2019

2019	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
140 000	رأس مال تم إصداره
	رأس مال غير مستعان به
	علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
	فوارق إعادة التقييم
	فارق المعادلة
3 419 160	نتيجة صافية-نتيجة صافية حصة المجمع
1 057 354	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
	حصة الشركة المدمجة
	حصة ذوي الأقلية
4 616 514	المجموع 1
	الخصوم غير الجارية
	قروض وديون مالية
	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
	ديون أخرى غير جارية
	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
0	مجموع الخصوم الغير جارية
	الخصوم الجارية
1 742 651	مورد وحسابات ملحقه
-	ضرائب
8 324 486	ديون أخرى
	خزينة سلبية
10 067 137	مجموع الخصوم الجارية
14 683 651	مجموع عام للخصوم

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق التعاونية

عرض قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).

جدول رقم (07): جدول حسابات النتائج لسنة 2019

عنوان	2019
مبيعات بضاعة	11 253 191
الإنتاج المباع	2 304 870
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	-
الإنتاج المثبت	-
إعانات الاستغلال	-
إنتاج السنة المالية	13 558 061
المشتريات المستهلكة	8 058 640
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	24 354
استهلاك السنة المالية	8 082 994
القيمة المضافة للاستغلال	5 475 067
أعباء المستخدمين	635 907
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	-
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	4 839 160
المنتجات العملياتية الأخرى	
الأعباء العملياتية الأخرى	
مخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	1 420 000
استرجاع خسائر القيم والمؤونات	
النتيجة العملياتية	3 419 160
المنتجات المالية	-
الأعباء المالية	-
النتيجة المالية	-
النتيجة العادية قبل الضرائب	3 419 160
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية	-
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	3 419 160

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق التعاونية .

المطلب الثاني: قائمة التوضيحات للدورة الإنتاجية سنة 2019

1- بطاقة الاستثمار البيولوجي:

الجدول رقم (08): بطاقة الاستثمار البيولوجي

البيان	قيمة الاستثمار الاجمالية	قيمة الاهتلاك	الصافي
أبقار منتجة	4 260 000	1 420 000	2 840 000

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق التعاونية .

معلومات جردية:

01 أبقار منتجة تم الحيازة عنها في 2019/01/02 المدة النفعية الافتراضية 03 سنوات تهلك خطيا ثم توجه

الى عملية التنازل.

قسط الاهتلاك السنوي = $4260.000 / 3 = 1420.000$ دج

بطاقة مخزون الأكل والفيتامينات:

الجدول رقم (09): بطاقة مخزون الأكل والفيتامينات

البيان	حركة المخزون		الرصيد
	مخزون أولى	مشتريات الدورة	
أبقار مخصصة للاستهلاك	/	7 650 000	1 147 500
اعلاف	351 820	1 338 941	338 152
فيتامينات 01	/	125 320	/
فيتامينات 02	/	78 211	/

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق التعاونية .

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية وفقا ل SCF

سنتطرق من خلال هذا المبحث للتسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وفقا لنظام المحاسبي المالي scf

المطلب الأول: حالة اكتساب الأصل البيولوجي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
5069400	4260.000 80.9400	-----N/xx/xx----- من ح/ تثبيبات عينية أخرى (أصل بيولوجي حيواني) من ح/ الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع الى ح/ موردو التثبيبات عملية شراء أصل بيولوجي حيواني (أبقار منتجة)	404	21800 4456

المطلب الثاني: حالة اهتلاك الأصل البيولوجي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1420.000	1420.000	-----N/xx/xx----- من ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة(أصول غير جارية) الى ح/ اهتلاك الاصل البيولوجي (أبقار منتجة) إثبات اهتلاك أصل بيولوجي حيواني (أبقار منتجة)	281800	681

المطلب الثالث: حالة وجود خسارة قيمة للأصل البيولوجي:

في نهاية الدورة الإنتاجية نقوم بمقارنة القيمة الأصلية للأصل البيولوجي والقيمة السوقية له حيث كلما

كانت هذه الأخيرة اقل نحسب الفارق ونعتبره خسارة قيمة

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXXXX	XXXXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة(أصول غير جارية) الى ح/ خسائر قيمة الاصل البيولوجي (أبقار منتجة)	291800	681

المطلب الرابع: حالة التنازل عن الأصل البيولوجي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		-----N/xx/xx-----		
	XXXXXX	من ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات		462
	XXXXXX	من ح/ بنوك وحسابات جارية		512
	XXXXXX	من ح/ اهتلاك الأصل البيولوجي		281800
	XXXXXX	من ح/ خسارة قيمة عن الاصل البيولوجي		291800
	XXXXXX	من ح/ نواقص قيمة عن التنازل عن الاصل البيولوجي		652
XXXXXX		الى ح/ تثبيبات عينية اخرى(اصل بيولوجي حيواني)	21800	
XXXXXX		الى ح/ فوائض قيمة عن التنازل عن الاصل البيولوجي	752	
		إثبات عملية التنازل عن أصل بيولوجي حيواني		

المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية الاستشفافية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 41

سنتطرق للمعالجة المحاسبية الاستشفافية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 41

المطلب الاول: حالة الأصل البيولوجي الموجه للاستهلاك

-عند شراء الأبقار الموجه لاستهلاك تعالج كأنها مخزون عادي حيث اطلعنا على بعض فواتير التعاونية

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		-----N/xx/xx-----		
	7650.000	من ح/ مشتريات البضاعة المخزنة		380
	1453.500	من ح/ الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
9103.500		الى ح/ موردو المخزونات والخدمات	401	
		عملية شراء أصل بيولوجي حيواني (ابقار للاستهلاك)		

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
7650.000	7650.000	-----N/xx/xx----- من ح/ بضائع مخزنة اصل بيولوجي (ابقار موجه للاستهلاك) الى ح/ مشتريات البضاعة المخزنة وصل إدخال أصل بيولوجي حيواني (ابقار للاستهلاك)	380	30

- عند عملية بيع الأصل البيولوجي الموجه للاستهلاك يعالج محاسبيا كمخزون بعد الاطلاع عن وثائق التعاونية تبين لنا المعلومات التالية عن عملية البيع
06 أبقار تم بيعها بهامش ربح قدر ب 30%

$$\text{القيمة الأصلية للأبقار المباعة} = 06 \times 255000 = 1530.000 \text{ دج}$$

ثم البيع = عدد الوحدات X سعر بيع الوحدة

$$1530.000 \times 1.3 = 1989.000 \text{ دج}$$

$$377910 \text{ دج}$$

$$\text{الرسم على القيمة المضافة TVA} = 0.19 \times 1989.000 = 377910$$

$$2366.910 \text{ دج}$$

$$\text{المبلغ الصافي للدفع بكل الرسوم TTC} = 1989.000 + 377910 = 2366.910 \text{ دج}$$

أ : حالة الاستهلاك عند البيع:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1530.000	1530.000	-----N/xx/xx----- من ح/ مشتريات البضاعة المباعة (ابقار موجه للاستهلاك) الى ح/ البضاعة المخزنة (ابقار موجه للاستهلاك) وصل إخراج المخزون حيواني (ابقار للاستهلاك)	30	600

ب: حالة البيع:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1989.000 377.910	2366.910	-----N/xx/xx----- من ح/ الزبائن الى ح/ مبيعات البضاعة الرسم على القيمة المضافة المحصل اثبات عملية البيع للمخزن	700 4457	411

المطلب الثاني: حالة شراء الأعلاف والفيتامينات للأصل البيولوجي

بعد الاطلاع على الفواتير

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1835541.68	1542.472 293069.68	-----N/xx/xx----- من ح/ مشتريات المواد الاولية من ح/ الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع الى ح/ موردو المخزونات والخدمات اثبات عملية الشراء للمخزون	401	381 4456

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1542.472	1542.472	-----N/xx/xx----- من ح/ مواد اولية مخزنة (اعلاف وفيتامينات) الى ح/ مشتريات المواد الاولية وصل ادخال المخزون (أعلاف وفيتامينات)	381	31

ملاحظة:

- المشتريات الخاصة بالأكل تحسب ضمن تكلفة التخزين الى غاية عملية بيع الأصل على حالته؛

- المشتريات الخاصة بالأكل تحسب ضمن تكلفة الأصل الموجه للعملية الإنتاجية (أبقار منتجة).

- جدول توزيع تكلفة الأعلاف والفيتامينات على الأصول البيولوجية:

12 بقرة موجه للاستثمار (إنتاج الحليب).

30 بقرة موجه للاستهلاك.

قيمة الأعلاف المستهلكة:

الاستعمالات = المخزون الأولي + مشتريات الدورة - المخزون النهائي

$$338152 - 1338941 + 351820 = 135260 \text{ دج}$$

قيمة الفيتامينات المستهلكة:

$$125320 \text{ دج} = 01 \text{ الفيتامينات}$$

$$78211 \text{ دج} = 02 \text{ الفيتامينات}$$

جدول رقم (10): توزيع تكلفة الأعلاف والفيتامينات على الأصول البيولوجية

المخزون	أبقار منتجة	أبقار مستهلكة
الأعلاف	38646	96614
الفيتامينات 01	35806	89514
الفيتامينات 02	78211	/
المجموع	152663	186128

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق التعاونية .

- تم توزيع المخزون بالتناسب:

التسجيل المحاسبي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
338791	338791	-----N/xx/xx----- من ح/ مشتريات المواد الاولية المستهلكة الى ح/ المواد الاولية وصل اخراج المخزون (أعلاف وفيتامينات)	31	601

ملاحظة 01: تضاف قيمة المخزون المستهلك الى قيمة الأصل البيولوجي الموجه للإنتاج

وفقا للمعيار المحاسبي رقم 41 تصبح قيمة الأصل البيولوجي كما يلي :

قيمة الأصل البيولوجي (أبقار منتجة)

$$\text{قيمة الأصل} = 4620.000 + 152663 = 4772663 \text{ دج}$$

ملاحظة 02: ان اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مبدأ القيمة العادلة في تقييم الأصل البيولوجي لا يعكس

الصورة الحقيقية لهذا الأخير، وذلك لعدم وجود سوق منتظمة يعتمد عليها في تحديد الأسعار، وعليه نقترح طريقة لحساب قسط الاهتلاك الأصل البيولوجي.

قسط الاهتلاك وفقا للمردودية المنتفع بها للأصل البيولوجي = المردودية المنتفع بها لأول مدة - المردودية المنتفع بها لأخر مدة.

المطلب الثالث: حالة الأصل الموجه إلى التربية

عند شراء الأبقار بقصد التربية يتم معاملتها على أنها تثبتت جاري انجازها وبعد حوالي 18 شهر تحول

إما :

أبقار موجهة للاستهلاك أي إعادة بيعها وتعالج محاسبيا كمخزون؛

أبقار يحتفظ بها لغرض الإنتاج (إنتاج الحليب).

التسجيل المحاسبي

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXXXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ التثبيات العينية الجاري انجازها (اصل بيولوجي)		23200
	XXXXXX	من ح/ الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
XXXXXX		الى ح/ موردو التثبيات	404	
		اثبات عملية شراء تثبتت جاري انجازها (ابقار للتربية)		

ملاحظة:

-التكاليف التي تصرف على الاصل تسجل ضمن طبيعتها في مرحلتها الاولى وعند تحويل الاصل تخضع المعالجة

الى ما يلي:

-عند تحويل الأصل الى أصل مستهلك لا تحسب التكاليف ضمن قيمة الاصل؛

-عند تحويل الأصل الى أصل منتج ترسم التكاليف وتحسب ضمن تكلفة الأصل.

التسجيل المحاسبي لرسملة تكاليف عملية الترية:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXXXX	XXXXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ التثبيات العينية الجاري انجازها (اصل بيولوجي) الى ح/ المشتريات المستهلكة الى ح/ الخدمات الخارجية الخدمات الخارجية الأخرى تحويل التكاليف	60X 61X 62X	23200

المطلب الرابع: تحويل الأصل البيولوجي قيد الانجاز الى اصل تام

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXXXX	XXXXXX	-----N/xx/xx----- من ح/ أصول بيولوجية الى ح/ تثبيت جاري انجاز ترصيد حساب 232 الذي تم تحويله الى اصل تام	232	21600

خلاصة الفصل :

من خلال ما تم دراسته في هذه الوضعية وعرض نتائج الدراسة في هذا الفصل ظهر جليا مساهمة هذه النتائج في إثراء موضوع الدراسة من الناحية التطبيقية، كما اتضح أن تقييم الأصول البيولوجية له اثر كبير في عرض القوائم المالية، ومن خلالها الإفصاح والاعتراف بالأصول البيولوجية .

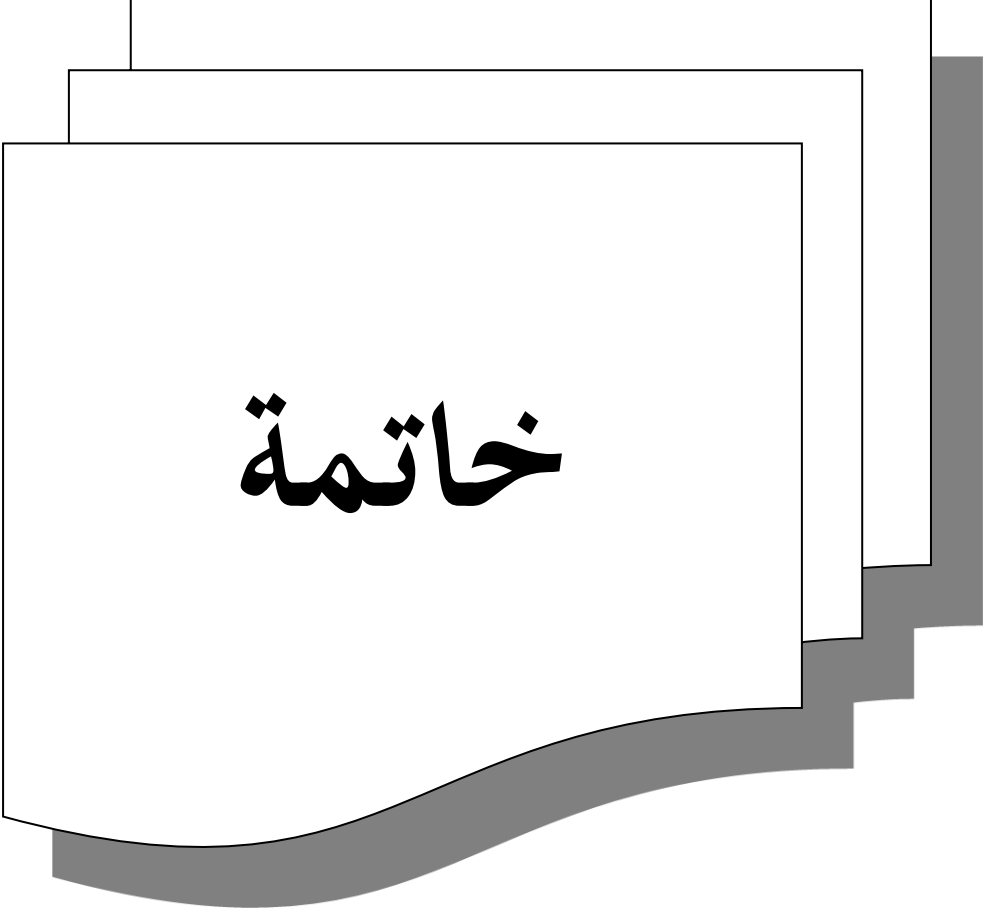
وبشكل عام فانه يمكن القول بأن النظام المالي المحاسبي قد فتح المجال للاجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب وأصحاب الاختصاص في عملية القياس المحاسبي لهذا النوع من الأصول، عكس الاصول الأخرى التي تحكمها قواعد ومبادئ محاسبية منصوص عليه قانونيا (معدل الاهتلاك، طرق حساب الاهتلاك.....الخ)

هذا الأمر الذي يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية، ومن خلاله على عرض القوائم المالية التي لا تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للكيان، الأمر الذي أدى بالفكر المحاسبي للبحث عن أسلوب آخر في التقييم، وهو فكرة القيمة العادلة التي تبنتها المعايير المحاسبية، حيث أكدت على ضرورة قياس الأصل البيولوجي في تاريخ إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مطروحا منها التكلفة المقدرة في تاريخ البيع وهذا ما وصل إليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

لقد حاولنا في دراستنا التطبيقية هذه تسليط الضوء على بعض الإشكاليات المطروحة في تقييم الأصول البيولوجية اعتمادا على الخبرة الميدانية لأصحاب الاختصاص والمتمثلة في:

- تقييم المدة النفعية للأصل البيولوجي: (تختلف حسب اختلاف نوع الاصل البيولوجي المستثمر)؛
- مردودية الأصل البيولوجي: (تختلف مردودية الاصل البيولوجي حسب استغلاله)؛
- حساب قسط الاهتلاك للأصل البيولوجي؛
- القيمة العادلة للأصل البيولوجي.

كل هذه العوامل تفرض على النظام المالي المحاسبي توفير البيئة المحاسبية الملائمة من أجل استحداث طرق تقييم جديدة لمثل هذه الأصول حتى نتوصل الى عرض قوائم مالية ذات جودة أو معلومة محاسبية يعتمد عليها في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.



خاتمة

توجهت الجزائر نحو تبني نظام يتوافق مع البيئة المحاسبية العالمية بما يحتويه هذا النظام على جزء مهم من المعايير المحاسبية الدولية، ولهذا السبب حاولنا في دراستنا هذه التطرق الى تقييم ومعالجة الاصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي SCF لمعرفة مدى تلبية النظام المحاسبي لاحتياجات المؤسسات الفلاحية، وماهي المشاكل والعراقيل التي تواجهها في هذا المجال، ومن خلال دراسة حالة التعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات توصلنا الى نتائج وتوصيات عامة في مجال البحث وفقا لما جاء به النظام المالي المحاسبي بإضافة الى اعطاء مجموع من الأفاق البحثية لهذه الدراسة، وقد تم عرض بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية للتعرف الى ما توصلت اليه هذه الدراسات من نتائج من ناحية وبيان ما يمكن أن تضيفه الدراسة الحالية من ناحية اخرى.

حيث لوحظ أن الدراسة الحالية اختلفت عن الدراسات السابقة من حيث القطاع.

حيث تم معالجة الهدف الرئيسي من الدراسة والمتمثل في كيف يتم تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي SCF من خلال الجانب التطبيقي المتمثل في دراسة حالة للتعاونية الفلاحية المتعددة النشاطات التي تم فيها اجراء مقابلات شخصية مع محاسب التعاونية وكذا الاطلاع وتحليل بعض وثائق المؤسسة من أجل اعطاء الدراسة اكثر مصداقية.

1-نتائج الدراسة:

-يتعذر على المؤسسة تطبيق كل الشروط المتعلقة بالتقييم المحاسبي للأصل البيولوجي وذلك بسبب ظروف البيئة المحاسبية اهمها غياب سوق نشط ومنتظم؛

-عدم وجود نموذج مضبوط لتقييم الاصول البيولوجية حيث ان النظام المالي المحاسبي لم يتم تحديثه منذ اصداره، ولم يتم اصدار نموذج مباشر يعالج القطاع الزراعي.

2-اختبار الفرضيات: من خلال الدراسة الميدانية وقصد الاجابة على الاشكال المطروح تم اختبار الفرضيات وتوصلنا الى النتائج التالية:

أ-الفرضية الاولى:

بأن الأصول في المؤسسة تختلف حسب نوعها وطبيعتها وتصنيفها فان الأصول الأخرى العادية الملموسة تصنف بحسب مكوناتها فمنها الجارية والغير جارية، لكن الأصول البيولوجية حسب طبيعتها وتصنيفها لا يمكن

ضمها الى الأصول العادية الأخرى فهي تتمثل في كل كائن حي مثل (الحيوانات، النباتات، الانسان)، وهذا ما تثبته الفرضية الأولى.

ب-الفرضية الثانية:

من خلال الاطلاع على متطلبات المعيار الدولي رقم 41 وكذلك الفقرة القانونية الموضحة في النظام المالي رقم 19-321 حيث نجد الاختلاف بينهم في ان المعيار 41 وفر لنا طريقة لتقييم هذه الأصول وهي طريقة التكلفة العادلة بينما اكتفى النظام المالي بالاعتراف بمثل هذه الأصول دون تحديد طرق تقييم وكيفية معالجته، وهذا ما تثبته الفرضية الثانية .

ت-الفرضية الثالثة:

ان استخدام الطرق التقليدية في احتساب الاهتلاكات وخسائر القيمة لا يعطينا تقييم صحيح لصافي قيمة الأصول البيولوجية وذلك لطبيعة وخصوصية هذا الأصل فان الطرق التقليدية تصبح غير منتفع بها في الإفصاح المحاسبي لهذه الأصول ولهذا تم اقتراح طرق مستحدثة من طرف الطلبة ومحاولة تكييفها مع النظام المالي المحاسبي من اجل إعطاء صافي قيمة الأصول البيولوجية يشمل الموثوقية و الملائمة في خصائصه، وهذا ما تثبته الفرضية الثالثة .

3-النتائج:

- خلال دراسة الحالة ومن خلال مقابلات شخصية مع موظفي مصلحة المحاسبة والمالية تبين وجود بعض العراقيل والمشاكل نستخلص النتائج التالية:
- عدم وجود محاسبة خاصة بالقطاع الفلاحي؛
 - عدم وجود مدونة حسابات خاصة؛
 - غياب المقدرة على الإفصاح الشامل وذلك لعدم وجود ميزانية مفصلة تظهر مختلف بنود للأصول البيولوجية؛
 - عدم وجود سوق نشط يسهل في عملية تقييم الأصول البيولوجية وفقا للقيمة العادلة؛
 - قصور النظام المحاسبي المالي في تفصيل الفقرة 19-321 منه حيث اقتصر فيها بالاعتراف لمثل هذا الأصول.

4-التوصيات:

- تفعيل أسواق تهتم بتسعير المنتجات الزراعية؛
- إدراج خبراء معتمدين ومكاتب مختصة في تقييم الأصول البيولوجية؛
- الاستفادة من تجارب وخبرات الدول في مجال المحاسبة الزراعية؛
- استحداث محاسبة خاصة بالقطاع الزراعي، مع توفير مدونة حسابات خاصة به؛
- عقد ندوات وأيام دراسية حول الإشكالات المحاسبية في القطاع الزراعي.

5-أفاق الدراسة:

لقد عاجلت هاته الدراسة موضوع تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي SCF وذلك بالاعتماد على عرض القوائم المالية المعدة وفقا SCF والمتمثلة في قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول النتائج)، من اجل تسليط الضوء على أوجه التشابه والاختلاف بين المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الجزائري في معالجة مثل هذه الأصول الخاصة.

حيث نأمل أن تكون دراستنا الحالية كقاعدة معلوماتية ومنطلق لدراسات وبحوث أكاديمية وتطبيقية مستقبلية تمس محاور أساسية لموضوع تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي SCF، الذي بدوره يستحق المزيد من البحث والدراسة بغية المواصلة في هذا الإطار حيث نذكر على سبيل المثال:

- طرق الاهتلاك للأصول البيولوجية واثره على تحديد الاوعية الضريبة؛
- واقع الممارسات المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية الجزائرية.



المراجع والمصادر

1- الكتب

- أحمد حلمي جمعة، محاسبة الأصول البيولوجية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
- جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014.
- حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
- عباس علي ميرزا، جراهام. جيه. هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، بدون سنة نشر.
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009.
- هشام احمد عطية، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

2- المذكرات والرسائل الجامعية

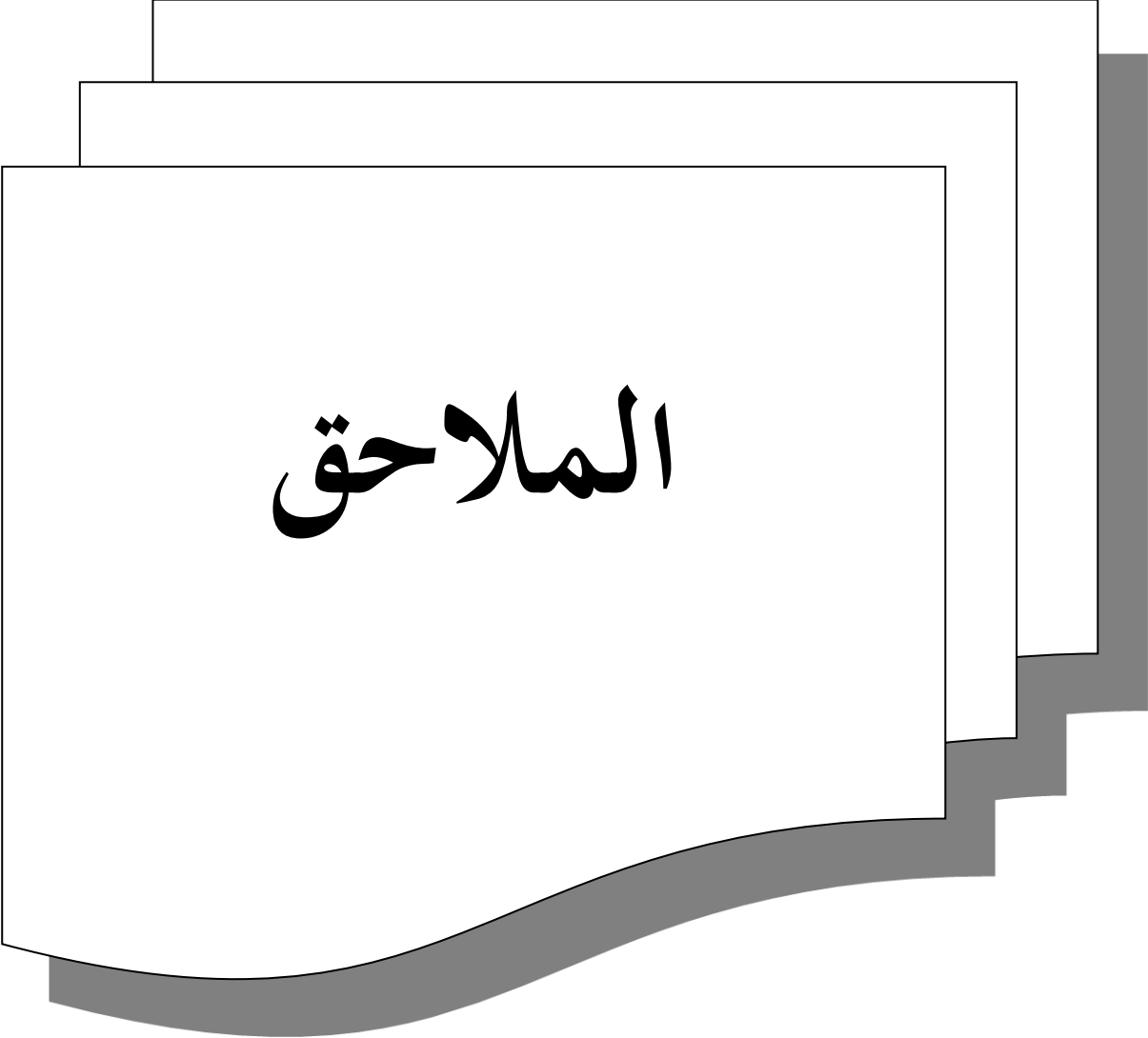
- بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الاداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011-2015)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017.
- علي سماي، خلف الله بن يوسف، مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات بعد مرور 04 سنوات من تطبيق SCF، بدون سنة نشر.
- محمد بقاء، عون معروف، البشير التجاني، دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي في تعزيز الإفصاح المحاسبي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2018.

3-المجلات والمقالات العلمية

- أشواق بن قدور، بوبكر شاخني، المحاسبة في النشاط الزراع، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020.
- بهلولي نور الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ودراسة تحليلية للمعايير (IFRS/IAS) و (ISA) اصدارات 2018، الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد، 02، 2020.
- حنان لونيس، محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2020.
- القينعي عز الدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04، عدد 02، سبتمبر، 2020.
- محمد علي لطفي وآخرون، مجلة العلوم البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، المجلد 41، الجزء الثاني، مارس، 2018.
- Mustafa Mohammed al-adly, Ibrahim al saabry, journal of university of babylon for pure and applied sciences, vol, 27, no. 06, 2019, p,140
- منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد السادس والثلاثون، 2013.

4-القوانين والمراسيم

- المادة رقم 3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.



الملاحق

الملحق رقم 01: جدول حساب النتيجة

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639059003834

Désignation de l'entreprise : COOP AGRICOLE MULTI ACTIVITE NAKHLA
 Activité : COOP AGRICOLE MULTI ACTIVITE NAKHLA
 Adresse : NAKHLA W . ELOUED

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

30 JUL 2020

COMPTABLE AGREE
 Cité El-Moudjahidine - EL-OUED

COMPTES 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	1 748 165			
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V- Résultat opérationnel		3 790 552		242 539
Produits financiers		18 565		
Charges financières				
VI- Résultat financier		18 565		
VII- Résultat ordinaire (V+ VI)		3 809 118		242 539
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII- Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		3 809 118		242 539

الملحق رقم 02: ميزانية الاصول

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639059003834

Désignation de l'entreprise : COOP AGRICOLE MULTI ACTIVITE NAKHLA

Activité : COOP AGRICOLE MULTI ACTIVITE NAKHLA

Adresse : NAKHLA W. EL OUED

Exercice clos le 31/12/2019

BILAN (ACTIF)

Serie Gm*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	22 238 057	1 748 165	20 489 891	
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	22 238 057	1 748 165	20 489 891	
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	3 429 421		3 429 421	63 931 048
Créances et emplois assimilés				
Clients	74 269 124		74 269 124	2 920 200
Autres débiteurs				
Impôts et assimilés	10 575 589		10 575 589	5 567 102
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	794 372		794 372	2 481 144
TOTAL ACTIF COURANT	89 068 507		89 068 507	74 899 494
TOTAL GENERAL ACTIF	111 306 564	1 748 165	109 558 398	74 899 494

الملحق رقم 03: ميزانية الخصوم

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 001639059003834

Désignation de l'entreprise : COOP AGRICOLE MULTI ACTIVITE NAKHLA

Activité : COOP AGRICOLE MULTI ACTIVITE NAKHLA

Adresse : NAKHLA W. ELOUED

30 JUL 2020

Exercice clos le 31/12/2019

BILAN (PASSIF)

Bureaux HAMTINE Nour El Houada
BHEC
Comptable Agrés
Cité El-Moudjahidine - EL-OUED

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	140 000	140 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	3 809 118	242 539
Autres capitaux propres - Report à nouveau	242 539	
Part de la société consolidante (1)		*
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	4 191 657	382 539
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	41 494 024	42 016 955
Impôts	36 101	
Autres dettes	63 836 616	32 500 000
Trésorerie Passif		
TOTAL III	105 366 741	74 516 955
TOTAL PASSIF (I+II+III)	109 558 398	74 899 494

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

الملحق رقم 04: جدول حساب النتيجة

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : COOP AGRICOLE MULTI ACTIVITE NAKHLA

Activité : COOP AGRICOLE MULTI ACTIVITE NAKHLA

Adresse : NAKHLA W. ELOUED

NIF 001639059003834

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

COMPTES DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		76 182 360		2 453 950
Production vendue				
Produits fabriqués				
Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais,remises,ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais,remises,ristournes		76 182 360		2 453 950
Production stockée ou destockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I- Production de l'exercice		76 182 360		2 453 950
Achats de marchandises vendues	63 931 048		2 208 555	
Matières premières				
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations				
Rabais,remises,ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs				
Sous-traitance générale				
Locations				
Entretien, réparations et maintenance				
Primes d'assurances				
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
Publicité				
Déplacements, missions et réceptions				
Autres services	6 492 772		2 856	
Rabais,remises,ristournes obtenus sur services extérieurs				
II- Consommations de l'exercice	70 423 820		2 211 411	
III- Valeur ajoutée d'exploitation (I - II)		5 758 540		242 539
Charges de personnel	186 678			
Impôts et taxes et versements assimilés	33 143			
IV- Excédent brut d'exploitation		5 538 718		242 539