



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



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

تكيف نظام محاسبة زراعية في ظل معايير المحاسبية الدولية

دراسة حالة شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) بولاية وادي سوف

تحت إشراف الدكتور:

كهم ساملي محمد الدينوري

من إعداد الطلبة:

كهم عزوز الحاج سليمان

كهم صرهود شعيب

كهم معلول محمد الأمين

المؤطر	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	د.د. ساملي محمد دينوري
المقيم الأول	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	د. بن خليفة بالقاسم
المقيم الثاني	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	د. بن موسى بشير

السنة الجامعية: 2021/2020

الإهداء

بادئ ذي بدء نحمد الله سبحانه وتعالى الذي منى علينا وامدنا بالقوة والإرادة لا تمام هذا العمل، وامثالاً
لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم ﴿من لم يشكر الناس لم يشكر الله﴾.

فاهدي ثمرة جهدي إلى:

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب والحنان والتفاني، إلى بسملة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها
سر نجاحي حنائها بلسم جراحي، إلى مصدر قوتي، إلى المكان الذي الجأ إليه عندما تغمرني الأحزان، إلى
من تقف الحروف عاجزة عن وصفها إلى *أمي الحبيبة*

إلى الذي عمل وكد وجد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه، إلى من كلله الله
بالهيبه والوقار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى الذي اعتبره قدوة
لي في هذه الحياة، إلى الذي افتخر أنني ابنه، إليك *والدي العزيز*

إلى من هم رفقاء دربي وسندي في هذه الحياة أفراد عائلتي .

وإلى كل طلبة دفعة سنة ثانية ماستر محاسبة وتدقيق

إلى كل من لهم مكان في قلبي ولم تمحوهم مذكرتي.

شكر وعرفان

نتقدم بالشكر الخالص لكل من ساعدنا ومهد لنا الطريق لإنجاز هذا العمل ونخص بالذكر الدكتور **سالم محمد الدينوري** المشرف الذي كان لنا عوناً بتوجيهاته طيلة فترة البحث. ثم الشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية بجامعة حمه لخضر بالوادي وطاقتها الإدارية دون استثناء.

كما نرى أنه من الضروري أن نسجل فائق شكرنا لأساتذتنا جميعاً على كل التوجيهات القيمة التي قدموها لنا كما لا ننسى زملائنا وزميلاتنا كلهم وفاءاً للتعاون والصدقة. نتوجه بالشكر إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو بدعاء أو نصيحة صادقة. وأخيراً نشكر أعضاء لجنة المناقشة مسبقاً على تفضلهم بإثراء هذا العمل.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع تكيف نظام المحاسبة الزراعية في ظل معايير المحاسبة الدولية، ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الأخيرة تناولنا في الجانب النظري الأدبيات النظرية للدراسة، حيث تم عرض الإطار النظري لمتغيرات الدراسة المتمثلة في نظام المحاسبة الزراعية ومعايير المحاسبة الدولية، من خلال الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي، وتضمنت هذه الدراسة في جانبها التطبيقي دراسة حالة شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) بولاية الوادي.

توصلت الدراسة إلى أن شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) بولاية وادي سوف تقوم بتكييف معايير المحاسبة الدولية في ممارساتها المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية والمتمثلة في الإعراف والافصاح والقياس المحاسبي، من أجل تقديم صورة صادقة ووفية لواقعها الاقتصادي فيما يتعلق بتسيير وتقييم أصولها .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الزراعية، نظام المحاسبة الزراعية، الأصول البيولوجية، معايير المحاسبة الدولية.

Abstract:

This study aims to know the reality of adapting the agricultural accounting system under international accounting standards, and in order to reach the desired goals of the latter, we dealt with the theoretical side of the theoretical literature of the study, where the theoretical framework for the study variables represented in the agricultural accounting system and international accounting standards was presented, from By relying on the descriptive analytical method, this study included in its practical aspect a case study of the Agricultural Exploitation Company (Al-Dawiya) in El-oued.

The study concluded that the Agricultural Exploitation Company (Al-Dawiya) in El-oued State will adapt international accounting standards in its accounting practices for agricultural and biological assets, represented in recognition, disclosure and accounting measurement, in order to provide an honest and faithful picture of its economic reality with regard to the management and evaluation of its assets.

Keywords: agricultural accounting, agricultural accounting system, biological assets, international accounting standards.

الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء.....
	شكر وعرفان.....
	الملخص.....
I	فهرس المحتويات.....
IV	فهرس الجداول.....
أح	المقدمة.....
الفصل الأول : الأدبيات النظرية للدراسة	
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبة الزراعية.....
3	المطلب الأول: تعريف وخصائص المحاسبة الزراعية.....
3	الفرع الأول: تعريف المحاسبة الزراعية.....
4	الفرع الثاني : خصائص المحاسبة الزراعية.....
5	المطلب الثاني: الفروض والمبادئ المحاسبية في المؤسسات الزراعية.....
5	الفرع الأول : الفروض المحاسبية للمحاسبة الزراعية.....
6	الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية للمحاسبة الزراعية.....
7	المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية.....
7	الفرع الأول: أنواع الأصول البيولوجية.....
9	الفرع الثاني: الإفصاح والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية.....
14	الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي والمشاكل المحاسبية للأصول البيولوجية.....
16	المبحث الثاني: الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة ودراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي.....
16	المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية.....
16	الفرع الأول: مفهوم وأهمية معايير المحاسبة الدولية.....
17	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في وضع معايير المحاسبة الدولية.....
18	الفرع الثالث: المشاكل والمعوقات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.....
19	المطلب الثاني: مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة.....
19	الفرع الأول : هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة.....
19	الفرع الثاني : المتطلبات الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة.....
22	المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي.....
23	المبحث الثالث: الدراسات السابقة.....
23	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....
23	الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية.....
24	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.....
25	المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....
27	خلاصة الفصل.....

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) بوادي سوف	
29	تمهيد.....
30	المبحث الأول: تقديم عام حول شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)
30	المطلب الأول: تقديم لمحة تاريخية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)
30	المطلب الثاني: أهم مكونات شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)
30	الفرع الأول: النباتات.....
32	الفرع الثاني: المرافق والبنائيات.....
33	المطلب الثالث: كيفية تسيير شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) وأهم مشاكلها مع اقتراح الحلول.....
35	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)
35	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)
35	الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للنباتات المثمرة.....
40	الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للأشجار الغير مثمرة.....
41	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)
44	خلاصة الفصل
46	الخاتمة
49	قائمة المراجع.....

فهرس الجداول

صفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
22	مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي	(01-01)

المقدمة

تمهيد:

بعد انتقال الجزائر من النظام الاشتراكي نحو اقتصاد السوق والانفتاح على العالم الخارجي حتم عليها تبني المشروع مثل باقي الدول في إصلاح نظامها المحاسبي، بغية تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر والممارسات المحاسبية الدولية، وذلك من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية بهدف تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة المحاسبية الدولية.

ولقد سعت الجزائر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع المؤسسات بغض النظر على طبيعتها ونشاطها ومن بينها المؤسسات الزراعية وتعتبر المحاسبة في القطاع الزراعي تتميز بخصوصية نجمت عنها مجموعة من المشاكل لا بد من الوقوف عندها ومعالجتها من أجل الوصول، إلى بيانات مالية تعكس حقيقة أداء المؤسسات الزراعية التي تمارس هذا النشاط الحيوي، ولا تزال المحاسبة الزراعية تواجه العديد من التحديات في مجال الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي نظرا لطبيعة هذا النشاط الذي يتأثر بالعديد من العوامل الطبيعية والظروف المناخية، وأيضا لا تزال الأصول البيولوجية كأحد أهم الأنشطة الزراعية التي تواجه تحديات في أسس وأساليب القياس المحاسبي المناسبة لدعم الإفصاح المحاسبي عنها بشفافية مقبولة .

❖ إشكالية الدراسة :

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع كما يلي :

ما مدى تكيف نظام المحاسبة الزراعية في ظل معايير المحاسبة الدولية؟

❖ التساؤلات الفرعية:

اعتمادا على الإشكالية السابقة يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- إلى أي مدى يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية داخل المؤسسات الزراعية؟
- ما هي الانعكاسات المحاسبية أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على النشاط الزراعي؟
- إلى أي مدى تطبق المؤسسات الزراعية معايير الدولية للمحاسبة؟

❖ فرضيات الدراسة:

- من أجل الإجابة على مجموعة من التساؤلات السابقة يتم وضع الفرضيات التالية:
- إن معايير المحاسبة الدولية تلي حاجيات المحاسبة القطاعية بما فيها المحاسبة الزراعية؛
- تعتبر دراسة حالة المؤسسة محل التطبيق نظام المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي متوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة؛

- تعد المحاسبة جانبا مهما بالنسبة للمؤسسات الزراعية وبالتالي هناك علاقة تكامل بين المحاسبة والمؤسسات الزراعية.

❖ أسباب اختيار الموضوع:

✓ أسباب ذاتية:

- حب الاطلاع والمعرفة؛
- الرغبة في إثراء المكتبة العلمية للاستفادة منها مستقلا .

✓ أسباب موضوعية:

- القيمة العلمية للموضوع لتعلقه بالواقع ومواكبة هذا العصر؛
- ارتباط الموضوع بمجال الدراسة؛
- فتح المجال للبحث للمهتمين بالممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية.

❖ صعوبات الدراسة :

- هناك قلة في المراجع حول المحاسبة الزراعية؛
- عدم وجود مستثمر زراعي يمسك على الأقل المحاسبة العامة، الذي سبب لنا صعوبة في معرفة أرقام الحسابات لكل تثبيت ومخزون؛
- صعوبة الحصول على المعطيات والإحصائيات من الجهات المختصة وذلك مع مشكلة تحفظ بعض المسؤولين؛
- ضيق الوقت في إعداد هذا البحث وذلك بسبب تأخر الموافقة على الموضوع من قبل الإدارة.

❖ أهمية الدراسة:

- تنبع أهمية الدراسة من خلال خصوصية الممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية وذلك بالتطرق إلى واقع الممارسة المحاسبية وتقييم مدى التزام المؤسسات بقواعد ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية واستيضاح المشاكل والصعوبات التي يواجهها القطاع الزراعي فيما يتعلق بالممارسة المحاسبية.

❖ أهداف الدراسة:

- التعرف على طبيعة وسمات النشاط الزراعي والأصول البيولوجية، نظام المحاسبة الزراعية ومعايير المحاسبة الدولية؛

- التعرف على الممارسات المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية في المؤسسة، والمشاكل التي تواجهها هذه الأخيرة نتيجة هذه الممارسات ؛
- إبراز مضمون معيار المحاسبة الدولي رقم 41 الزراعة، من خلال تحديد الهدف والنطاق المرجو منه هذا الأخير، إضافة إلى تحديد المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار ؛
- دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

❖ منهجية الدراسة وأدواتها:

قليلا جدا المواضيع المتعلقة بتكييف نظام المحاسبة الزراعية في ظل معايير المحاسبة الدولية لحدثة الموضوع باعتباره شيء جديد في النظام المحاسبي الجزائري، الأمر الذي جعل المراجع على المستوى الوطني قليلة جدا، وذلك كان عائق هام في إنجاز هذه المدكرة.

ومنه فإن المنهج المتبع هو المنهج الوصفي عند تقديم نظام المحاسبة الزراعية ومعايير المحاسبة الدولية، والمنهج التحليلي عند محاولة تطبيق المحاسبة في المؤسسات الزراعية، واتباع منهج دراسة الحالة على المؤسسة محل الدراسة.

❖ هيكل البحث:

ينقسم محتوى هذه الدراسة إلى فصلين ، خصص الفصل الأول في الأدبيات النظرية للدراسة والذي يضم ثلاثة مباحث ، فالمبحث الأول يتطرق إلى الإطار النظري لنظام المحاسبة الزراعية والذي يتناول ثلاثة مطالب ففي المطلب الأول تعريف وخصائص المحاسبة الزراعية والثاني الفروض والمبادئ المحاسبية في المؤسسات الزراعية والثالث المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية، أما المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة ودراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، وقسم هو أيضا إلى ثلاثة مطالب تناول المطلب الأول ماهية معايير المحاسبة الدولية، والثاني مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة، أما الثالث تم التطرق فيه إلى دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني، تناولنا فيه جانب الدراسة التطبيقية على شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) بولاية وادي سوف والذي تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تقديم عام حول شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)، والمبحث الثاني المعنون بـ المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) .

الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول الدراسة

- المبحث الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبة الزراعية
- المبحث الثاني: الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة ودراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تمهيد:

إن تنوع عمليات الإنتاج الزراعي والأنشطة المتعلقة بها يبرر الحاجة لوجود نظام محاسبة زراعية يقيس نتيجة النشاط الزراعي ويبين نتيجة المحاصيل الزراعية، وهذا يستدعي الاهتمام بخصوصية المعالجة المحاسبية بالنظر إلى المادة المتعامل معها، تهتم بتحديد النشاط الزراعي من ربح أو خسارة وإعداد قوائم مالية للمنتجات الزراعية. لذلك اهتمت المنظمات العالمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة في جميع دول العالم بإصدار معايير وإرشادات خاصة بكيفية المحاسبة عن الأنشطة الزراعية وضمن هذا الاتجاه تم تبني تلك الخصوصيات ضمن معيار محاسبي دولي رقم 41 الزراعة الذي يتناول مفهوم النشاط الزراعي وكيفية القياس والإفصاح المتعلق به. وسنعرض في هذا الفصل الأساس النظري المرتبط بهذا الموضوع في ثلاثة مباحث وهي :

✓ المبحث الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبة الزراعية ؛

✓ المبحث الثاني: الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة ودراسة مقارنة مع النظام

المحاسبي المالي ؛

✓ المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول : الإطار النظري لنظام المحاسبة الزراعية

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

سننطلق في هذا المبحث إلى تعريف وخصائص المحاسبة الزراعية بالإضافة إلى الفروض والمبادئ المحاسبية في المؤسسات الزراعية، والمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية.

المطلب الأول : تعريف وخصائص المحاسبة الزراعية

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الزراعية

✓ الزراعة :

هي استغلال الأرض عن طريق حرثها وبزرها وجني محاصيلها، وتلحق بالزراعة أعمال وأنشطة أخرى كثيرة قد تكون تابعة أو مكملتها كالتربية المواشي وإنتاج الألبان وتربية الطيور والدواجن وأعمال التشجيع وغيرها من الأنشطة¹.

✓ المحاسبة :

هي العلم الذي يتضمن دراسة المبادئ التي يستند إليها في معالجة العمليات ذات القيم المالية في الدفاتر وذلك بتسجيل العمليات المالية وتبويبها وتصنيفها ثم استخراج نتائج هذه العمليات².

✓ المحاسبة الزراعية :

- **التعريف الأول:** المحاسبة الزراعية هي تطبيق للقواعد والمبادئ والأصول الخاصة بالمحاسبة بطريقة القيد هي القيد المزدوج وهي تجمع إلى جانب المحاسبة المالية محاسبة التكاليف التي تنطبق على الزراعة كانطباقها على الصناعة، إذ أن التكاليف الموجودة في ذهن المزارع دوما لا تحتاج إلا لتدوينها في القيود والسجلات بشكل محاسبي فني³.

¹ أشواق بن قدور بويكر شماخي، "المحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري"، مجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، مج 11، 17. 12. 2019، ص 32.

² محمود عرفة، "المحاسبة الزراعية"، مدونة مالك للمحاسبة، 2010. 2011، ص 4.

³ حسن ركي، "محاسبة التكاليف الزراعية النظري"، جامعة مارتن لوثر ألمانيا، ط1، ص 2.

- **التعريف الثاني:** المحاسبة الزراعية هي تطبيق لقواعد المحاسبة البحتة وطرقها على العمليات الزراعية، فهي نوع من المحاسبة التطبيقية ومن الضروري قبل القيام بالمحاسبة الزراعية معرفة قواعد البحتة ومعرفة العمليات الزراعية وكذا معرفة مختلف المصطلحات الفنية المستعملة في الزراعة .
- **التعريف الثالث:** عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 النشاط الزراعي على أنه إدارة المنشأة للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية برسم البيع إلى إنتاج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية¹ .
- **التعريف الرابع:** تقوم المحاسبة الزراعية على أساس تحديد كمية وقيمة المواد الأولية والأجور والمصروفات المنشأة أو المزرعة، وذلك من واقع المستندات الداخلية حتى يمكن اكتشاف نواحي الضعف والقوة بالمزرعة وإمكانية توجيه نشاطها بطريقة مجدية وتستمد حسابات التكاليف على الحسابات المالية² .

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة الزراعية

✓ تعدد المنتجات الزراعية :

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

✓ موسمية الإنتاج الزراعي :

تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية أيضا إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية؛

✓ صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدما :

إذ يتأثر الإنتاج الزراعي كما ونوعا بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية والآفات الزراعية ويترتب على هذه الخاصية صعوبة تقدير كمية الإنتاج الزراعي للاستعانة به في وضع الموازنات التخطيطية³ ؛

¹ سالي محمد دينوري، "المحاسبة الزراعية الخاصة النوعية في النشاط والمبادئ والفروض"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، ع 8، مج 2، جامعة الوادي، ص 196.

² علي يوسف خليفة وآخرون، السجلات والمحاسبة الزراعية، كلية الزراعة، جامعة الإسكندرية، (د ، س ن)، ص 5.

³ 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 العلوم الاقتصادية الجامعة، ع 36، جامعة بغداد، 2013، ص 346، 347 .

✓ تداخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الآخر :

فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكن أن تكون مدخلات لأنشطة زراعية أخرى، مما يتطلب وجود نظام محاسبي كلفوي قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المنشأة ؛

✓ التغيير في تبويب الأصول الزراعية :

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

✓ اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية :

تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي، إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط، أما الفترة المالية مرتبطة بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة¹.

المطلب الثاني : الفروض والمبادئ المحاسبية في المؤسسات الزراعية

الفرع الأول: الفروض المحاسبية في المؤسسات الزراعية

تتمثل الفروض المحاسبية للمؤسسات الزراعية فيما يلي:

✓ فرض استغلال الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن المشروع يستمر في أعماله إلى ما لا نهاية، ويعتبر هذا الفرض أساساً لقيام المحاسب بتقييم الأصول بقيمتها التاريخية دون القيمة الاستبدالية طالما أن المشروع مستمر في أعماله؛

✓ فرض ثبات القياس النقدي :

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

¹ ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، "أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مج 16، ع 2، 2014، ص 192.

✓ فرض الفترات المحاسبية :

طالما أن المشروع المستمر في أعماله فإن الأمر يتطلب معرفة نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة الانتظار حتى يتم تصفية أعماله، ولكن المستثمرين والجهات الحكومية يرغبون في معرفة نتيجة النشاط على فترات دورية، لذلك يفترض المحاسب أن حياة المشروع مقسمة إلى فترات قد تكون شهراً أو ربع سنة، ويتم إعداد حسابات ختامية لهذه الفترة ومركز مالي للمنشأة ويفضل أن تكون الفترة المحاسبية سنة حتى يسهل تحديد صافي الدخل عنها¹.

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية في المؤسسات الزراعية

نعرض فيما يلي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً² :

✓ مبدأ التكلفة التاريخية :

يتم بناء على هذا المبدأ تسجيل العمليات بالدفاتر بالقيمة التي دفعت حين حدوث العملية، وبالتالي يتم تسجيل الأموال بالدفاتر بالقيمة التي دفعت في سبيل اقتناءها، دون النظر إلى تقلبات السوق بعد حدوث العملية المالية ؛

✓ مبدأ الحيطة والحذر :

يقضي هذا المبدأ بأن يقوم المحاسب بالأخذ في الاعتبار الخسائر المحتملة والمتوقعة عند قياس نتائج المشروع ولا يبالغ في تقدير الأرباح المحتملة، ويقضى كذلك بأن لا يغالى المحاسب في تقييم ممتلكات المشروع ؛

✓ مبدأ تحقيق الإيراد :

يقضى هذا المبدأ أن ما يحصل عليه المشروع من دخل يعتبر إيراد للسنة الحالية إذا كان هذا الدخل مقابل بضاعة تم بيعها للعميل وانتقلت ملكية البضاعة إليه، أو مقابل خدمة أداها المشروع، وبعبارة أخرى يعتبر الدخل الذي يحصل عليه المشروع إيراد للسنة المالية التي يتم قياس نتائج الأعمال في نهايتها؛

✓ مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات :

يختص هذا المبدأ بتحديد متى تعتبر المدفوعات التي يقوم المشروع بتحملها بمصروفات تحمل على الفترة المحاسبية ، فإذا تم تحديد المصروفات يمكن عندها مقارنة الإيرادات التي تم تحقيقها بالمصروفات إلى تم تحملها لتحديد نتيجة الأعمال ، وبناء على هذا المبدأ تعرف المصروفات بأنها قيمة الخدمات التي استنفدت أو استخدمت خلال السنة المالية في سبيل تحقيق الإيرادات؛

¹ سالمى محمد دينوري، المرجع السابق، ص 201، 200 .

² محمود عرفة، المرجع السابق، ص 9، 10 .

✓ مبدأ الثبات :

يختص هذا المبدأ بأن يقوم المحاسب بتطبيق نفس السياسات والطرق من سنة إلى أخرى دون تغيير حتى يمكن مقارنة النتائج من سنة إلى أخرى على أسس ثابتة ومستمرة؛

✓ مبدأ الاستحقاق :

بناء على هذا المبدأ يتم الاعتراف بالإيراد والنتائج على بيع السلع أو أداء الخدمات طبقاً لقيمة البضاعة المباعة أو قيمة الخدمة المادة بصرف النظر عما تم تحصيله نقد من تلك القيمة ، كذلك الحال بالنسبة للمصروفات، أي الاعتراف بالبيع / الشراء الآجل وله أهمية خاصة في عمليات تسويات الجرد.

المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

الفرع الأول: أنواع الأصول البيولوجية

أولاً: الأصول البيولوجية النباتية

تختلف طرق المعالجة المحاسبية من نشاط زراعي لآخر ن فمثلاً أشجار الفاكهة تعتبر أصلاً ثابتاً له فترة أثمار تتراوح بين ثلاث إلى خمس سنوات، وهذا راجع إلى خصوبة التربة وطرق العناية بها، كما تمر الحدائق والبساتين بثلاث مراحل في المعالجة المحاسبية وهي :

✓ أثناء فترة الإنشاء والتكوين : تبدأ هذه المرحلة منذ حرث وتهيئة التربة الزراعية وغرس الأشجار أو

الشجيرات، وقد تأخذ عدة سنوات على حسب نوع الشجرة وتنتهي هذه الفترة بمجرد بدأ الأشجار بالأثمار بشكل اقتصادي وتجاري، حيث يتم تسجيلها من 601 مشتريات شجيرات مستهلكة من جهة المدين إلى حساب مورود المخزون أو البنك من جهة الدائن؛

✓ أثناء فترة الإنتاج : تبدأ هذه المرحلة ببداية الأشجار بإنتاج ثمار يمكن بيعها وتسمى بالفترة الإنتاجية في

حياة الأشجار المثمرة؛ وتنتهي بنقصان غلة الأشجار بحيث تصبح العائدات لا تغطي الأعباء أن المصاريف المتعلقة بفترة الإثمار هي مصاريف إيرادية، لأنها تحافظ على الاستثمار ولا تزيد من قدرته الإنتاجية. وعند جني الثمار يتم إدخالها للمخزن بتكلفة الإنتاج وتحدد السعر وتسجل من 724 الإنتاج المخزن إلى 355 منتجات تامة من أصل نباتي، حيث يتم أولاً إخراج المنتج من المخزن ثم توجيهه للبيع؛

✓ فترة شيخوخة الأشجار المثمرة : تنتهي مرحلة الإنتاج عندما تكون إنتاجية الأشجار المثمرة قد

انخفضت وأصبحت غير اقتصادية لتبدأ مرحلة تناقص الغلة، كما يكون سابقاً قد تم تسجيل الإهلاك

طول فترة الإثمار، حيث يتم إثبات الإهلاك بتسجيله من 681 مخصصات الإهلاك إلى 284 اهتلاك الأشجار .

ثانيا: الأصول البيولوجية الحيوانية

تعتبر مصدرا هاما لإنتاج الألبان واللحوم والصوف والبيض والعسل وغيرها، هذه المنتجات تعتبر من أهم أوجه استغلال رؤوس الأموال، يتوقف اعتبار الأصل البيولوجي الحيواني استثمار أو مخزونا بالنسبة للمؤسسة على الغرض الأساسي من اقتنائه، فإذا كان الأصل ملك للمؤسسة وتنتظر تحقيق إيراد عن طريق بيعه لذاتها يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة (المخزونات)، وإذا كان ينتظر الاستفادة منه (حليب، صوف وغيرها) يعتبر أصلا ثابتا يسجل في المجموعة الثانية (التثبيات) .

وفي حالة دخول الأصل البيولوجي للمؤسسة يتم معالجته محاسبيا بتسجيله من أصل 25 أصول بيولوجية حيوانية في جهة المدين إلى حسابات في جهة الدائن وهي : حساب موردو التثبيات، حساب رأس المال، وحساب الإنتاج المثبت للأصول الملموسة (ح / 723) .

أما في حالة شراء أصل حيواني لغرض البيع يتم تسجيله من ح / 382 مشتريات حيوانية إلى حساب موردو المخزون ثم يتم تسجيل عملية الإدخال للمخزن من ح 32 إلى ح 382 مشتريات حيوانية¹ .

قد تحصل المؤسسة على حيوانات لاستغلالها كاستثمار لكنها لم تبلغ بعد ولم تصبح جاهزة للإنتاج، حيث تكون عبارة عن أصول قيد الإنجاز حيث يتم تسجيلها من ح 235 أصول بيولوجية حيوانية قيد الإنجاز إلى حساب البنك .

*ولكي تصبح جاهزة للإنتاج ستتحمل المؤسسة مصاريف مختلفة من أجل تطويرها من أعلاف مستهلكة ح/ 6014، مواد بيطرية مستهلكة ح/ 6015 تقابلها حساب الأعلاف 314 وحساب مواد بيطرية ح/ 315 بالإضافة إلى أعباء أخرى عادية تدخل في حساب الأعباء ح 6 وتخرج من البنك.

وعندما تصبح جاهزة للإنتاج وبالغة يتم تحويلها إلى ح/ 25 أصول بيولوجية حيوانية إلى ح /أصول حيوانية قيد الانجاز، وفي حالة وفاة أي أصل حيواني تتحمل المؤسسة قيمة الحيوان المتوفى ويسجل من حساب ح/ 652 نواقص القيمة عن خروج الأصول الملموسة إلى ح /أصول بيولوجية حيوانية، وفي حالة إنجاب الحيوانات المستخدمة كاستثمار داخل المؤسسة وتعتبر 32 / مخزون تسجل من ح 32 حيوانات إلى ح / إنتاج المخزن 724.

¹ حنان لونيسي، "محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بـ"مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مج 23، ع 1، الجزائر، 2020، ص ص 518، 519 .

* وفي حالة التنازل عن الحيوانات المستخدمة كاستثمار يتم تسجيل قيد التنازل من حساب الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات (ح / 462) من جهة المدين إلى الحسابين الدائنين: حساب الأصول البيولوجية الحيوانية وحساب فوائض القيمة أو نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة على حسب الحالة التي يكون فيها التنازل هل يعود على المؤسسة بالربح أو الخسارة¹.

الفرع الثاني : الإفصاح والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية

أولا : الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية

1. مفهوم الإفصاح :

هو شمول التقارير المالية للوحدة الاقتصادية على جميع المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن تلك الوحدة الاقتصادية وعن فعاليتها ونشاطاتها. عرف أيضا هو الإفصاح في الوقت المناسب ودون تأخير عن كافة الموضوعات العامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي وتطور الأداء وبيانات حقوق الملكية وكبار المساهمين، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكذلك وجود مراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كفي ومستقل.

2. مواصفات الإفصاح المحاسبي :

يتصف الإفصاح المحاسبي بما يلي² :

- ✓ الشمولية: يجب أن تشمل القوائم المالية البيانات والمعلومات بشكل كامل؛
- ✓ الملائمة: هذه الخاصية تعتبر مهمة جدا لكونها الأساس الذي تعتمد عليه الجهة المستفيدة والمستخدم لمثل هذه البيانات والمعلومات لاتخاذ قراراتها أو السعي لتحقيق هدفها من هذه المعلومات المتوفرة لها عن طريق الإفصاح ؛
- ✓ الدقة : لا بد أن تتصف البيانات والمعلومات المالية المفصوح عنها بالدقة؛
- ✓ الشفافية : تعتبر هذه الصفة من أهم الصفات التي يجب على المعلومة أن تتصف بها، إذ من خلالها يمكن اعتماد المخرجات المقدمة ضمن عملية الإفصاح كمصادر دقيقة في الوصول إلى الهدف المنشود من وراء الإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية ؛

¹ المرجع نفسه، ص ص 519، 520 .

² جوهري أيوب، خويلدي الطاهر، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة فلاحية الجنوب (AGRO SUD) خلال الفترة 2014 . 2015، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقة، 18 . 6 . 2019 . ص ص 14، 15 .

- ✓ **التوقيت الزمني:** لا بد أن تتميز عملية الإفصاح عن البيانات والمعلومات بتوقيت زمني محدد حتى يتمكن أصحاب القرار والمستفيدون الآخرون من الاستفادة القصوى من هذه المعلومات والبيانات؛
- ✓ **الوضوح وعدم الغموض:** لا يتوقع أن تكون البيانات والمعلومات التي يشملها الإفصاح عديمة الوضوح أو يشوا أي غموض أو إلتباس؛
- ✓ **الحيادية:** باعتبار هذه الصفة لها مكانة مهمة في عملية اتخاذ القرار بالاعتماد على البيانات والمعلومات التي تتم تبعا لحيادية وعدم الانحياز إلى طرف دون الأطراف الأخرى؛
- ✓ **المقارنة:** أن قابلية مقارنة المعلومة المعروضة للإفصاح تمثل إحدى الصفات المهمة التي يجب أن تتميز بها البيانات والمعلومات المفصح عنها أيضا، حتى تزداد قابلية الاستفادة منها بشكل يخدم حاجات المستفيدين، وبالتالي يسهل عملية المتابعة التغيرات الحاصلة في فقرة أو جانب من جوانب القوائم المالية .

3. أهمية الإفصاح المحاسبي:

تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي في تطور شركات الأموال، وذلك من خلال قوانينها التي تنص في معظم دول العالم على ضرورة نشر القوائم المالية وضرورة تضمين الحد الأدنى من المعلومات في القوائم المالية المنشورة، كما أن الأطراف الخارجية غالبا لا تمتلك السلطة الإلزام الشركات بتقديم ما تحتاجه من بيانات ضرورية لاتخاذ قرارات، ومن هنا فإن الإفصاح المحاسبي يجعل التعامل في السوق المالية أكثر عدالة إذ أنه يوفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات وهذا يوفر بدوره مناخا استثماريا ملائما يزيد من فرصة نمو وازدهاره واستمراره.

4. الإفصاح عن الأصول البيولوجية :

✓ العرض:

يتطلب الإفصاح عن الأصول البيولوجية بعض الشروط التي حددا المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لضرورة تبيان كل الخصائص التي يتميز بها هذا الأخير، من أجل إعطاء صورة صادقة و معلومات ذات جودة لمستخدمي القوائم المالية.

✓ شروط الإفصاح عن الأصول البيولوجية :

- يجب على المنشأة عرض القيمة الدفترية لمجهوداتها الحيوية بشكل منفصل في صلب بياناتها المالية؛
- يجب على المنشأة أن تفصح عن مجموع المكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الحالية عند الاعتراف الأولي بالموجودات الحيوية وبالمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا لبيع المقدرة للموجودات الحيوية؛

- يجب على المنشأة أن تقدم وصف كمي لكل فئة من الموجودات الحيوية لتمييز بين الموجودات الحيوية؛
- تشجع المنشأة أن تقدم وصفا لكل فئة من الموجودات الحيوية لتمييز بين الموجودات الحيوية المستهلكة والمعمرة أو بين الموجودات الحيوية الناضجة والغير ناضجة كلما كان مناسباً. على سبيل المثال قد تفصح المنشأة عن القيمة الدفترية للموجودات الحيوية المستهلكة والمعمرة حسب الفئة. وقد تقسم المنشأة بالإضافة إلى ذلك هذه القيم الدفترية بين موجودات ناضجة وغير ناضجة، وهذه التقسيمات تقدم معلومات قد تكون مفيدة في تقييم توقيت التدفقات النقدية المستقبلية تفصح المنشأة عن الأسس لعمل مثل هذه التقسيمات¹.
- الموجودات الحيوية المستهلكة هي تلك التي سيتم حصادها (جنيتها) كمحصول زراعي أو بيعها كموجودات حيوية. أمثلة على الموجودات الحيوية المستهلكة هي المواشي المنوي استخدامها في إنتاج اللحوم، المواشي المعدة للبيع، الأسماك في المزارع، المحاصيل مثل الذرة والقمح، وزراعة الأشجار لقطعها إلى أخشاب. الموجودات الحيوية المعمرة هي تلك التي ليست موجودات حيوية مستهلكة، على سبيل المثال المواشي الحلوب كروم العنب وأشجار الفواكه والأشجار المأخوذ منها ولكنها ذاتية التجدد.
- قد تصنف الموجودات الحيوية إما كموجودات حيوية ناضجة أو موجودات حيوية غير ناضجة. الموجودات الحيوية الناضجة هي تلك التي حققت مواصفات الحصاد (للموجودات الحيوية المستهلكة) أو قادرة على الاستمرار بحصاد دوري (للموجودات الحيوية المعمرة).
- يجب على المنشأة أن تصف إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة في البيانات المالية عن:
 - طبيعة أعمالها المتعلقة بكل فئة من الموجودات الحيوية؛
 - مقاييس أو تقديرات غير مالية للكميات المادية ل:
 - كل فئة من موجودات المنشأة الحيوية في نهاية الفترة .
 - منتجات المحصول الزراعي خلال الفترة.
- يجب على المنشأة أن تفصح عن الطرق والفرضيات المهمة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل فئة من المحصول الزراعي في وقت الحصاد وكل فئة من الموجودات الحيوية.

¹ المرجع نفسه، ص 16.

- يجب على المنشأة أن تفصح عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة في وقت البيع للمحصول الزراعي المحصود (الجنبي) خلال الفترة المحددة في وقت الحصاد¹.

ثانيا : القياس المحاسبي للأصول البيولوجية

1. تعريف القياس المحاسبي:

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

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (ISAC) القياس بأنه "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية والمتمثلة في (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق) .

2. صفات القياس المحاسبي² :

✓ **عدم التأكد**: ترتبط الأحداث الاقتصادية في المؤسسة بالدورة التي تحصل فيها هذه الأحداث وقد يستلزم الأمر تخصيص إيرادات أو نفقات على عدة دورات على أساس توقعات مستقبلية قابلة للتحقق أحيانا وفي أحيانا أخرى لا تتحقق كما أن التعبير النقدي للثروة في الفترات اللاحقة يعتمد على التقديرات، وبالتالي فإن أي قياس مستقبلي للثروة سيكون مبدئيا فقط ويجب تعديله عندما تتوفر مؤشرات جديدة يمكن الوثوق بدرجة أكبر، وعليه يمكن القول أن مصدر عدم التأكد في القياس المحاسبي هو التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية؛

✓ **الموضوعية وقابلية التحقق**: يقصد بالقياس الموضوعي ذلك القياس الذي لا يكون مستقلا عن الشخص القائم بعملية القياس وخاليا من حكم الشخصي، ويتوفر على دليل يمكن التحقق منه؛

✓ **الخلو من التحيز**: تكون طريقة القياس خالية من التحيز عندما تعرض معلومات تتصف بالحياد وتقدم وصفا دقيقا للخاصية محل قياس؛

✓ **عدم ثبات قيمة الوحدة النقدية**: تعتبر محدودية وحدة النقد كوسيلة لتوصيل المعلومة المالية من أهم القيود على القياس المحاسبي وتتحلى هذه المحدودية في تغير قيمة النقود من زمن لآخر صعودا أو نزولا

¹ المرجع نفسه، ص 17 .

² المرجع نفسه، ص 12 .

فالقرارات الاقتصادية الصائبة تتخذ على أساس المقارنات الصحيحة للمعلومات المالية بين فترة لأخرى ولا يمكن ترشيد هذه القرارات في ظل عدم استقرار قيمة الوحدة النقدية، وعليه وجب تعديل القياسات المحاسبية التاريخية من أجل التمكن من مقارنتها مع القياسات الجارية وكذا جعلها ملائمة وموثوق بها لأغراض اتخاذ القرار والتنبؤ؛

✓ **التحفظ** : تقوم الوحدة الاقتصادية بنشاطها في جو يسوده عدم اليقين، الشيء الذي يدعم تطبيق مفهوم التحفظ في المحاسبة، لذا تجد المحاسب يميل إلى إدراج أدنى القيم الممكنة للإيرادات والأصول وأعلى القيم الممكنة للمصاريف والالتزامات ويميل إلى ثبات المصروفات حالاً دون تأخر وتأجيل الإيرادات إلى حين تحققها.

3. أسس القياس المحاسبي :

تختلف أسس القياس باختلاف النظام المحاسبي المطبق وهي كالآتي¹ :

✓ **أساس الاستحقاق**: طبقاً لهذا الأساس يتم إثبات الأحداث والعمليات المالية بمجرد تحققها وليس عند تحصيلها أو دفعها نقداً، كما أن نطاق الإثبات المحاسبي يتبع داخل أساس الاستحقاق ليشمل بالإضافة إلى العمليات النقدية كافة العمليات الآجلة وأيضا عمليات التبادل العيني؛

✓ **الأساس النقدي**: يقوم هذا الأساس على أن التحصيل الفعلي هو معيار الحصول على الإيرادات والإنفاق الفعلي هو المعيار لحدوث النفقات؛

✓ **أساس الاستحقاق المعدل**: يتم هذا الأساس باستقلال الفترة المالية عن بعضها البعض ويتبع هذا الأساس وفقاً لأساس النقدي في إثبات الإيرادات، حيث يشتمل على كافة الإيرادات المتعلقة بالفترة المالية قيد القياس وكذلك ما يتعلق منها بفترة مالية أخرى شريطة عدم إثبات هذه الإيرادات إلا عند التحصيل الفعلي، أما المصروفات فتتبع فيها الأساس النقدي في بعض عناصرها إذا يتم تحميل الفترة المالية بما يتم دفعه فعلاً حتى لو كانت تلك النفقات متعلقة بفترة مالية أخرى.

¹ المرجع نفسه، ص 13 .

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي والمشاكل المحاسبية للأصول البيولوجية

أولاً: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية

1. مفهوم التسجيل المحاسبي :

هو طريقة إثبات لنشاطات تقوم بها الشركة مع أطراف أخرى عن طريق قيود تثبت ما عليها وما لها والقيود هو " عملية تسجيل بيان معين، بطريقة معينة في سجل يعد لهذا الغرض"، أي أن الشركة تقوم بعدة أنشطة وكان لزاماً عليها ترتيبها وتصنيفها ومن ثم تعمل على تسجيلها في سجلات ودفاتر محاسبية، وتسجل يدوياً أو آلياً وفقاً لمبدأ القيد المزدوج .

2. مواصفات التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية:

يجب أن يتميز التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية بما يلي¹ :

- يستند التسجيل المحاسبي لمبدأ القيد المزدوج ؛
- احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات؛
- يجب أن يكون المبلغ المدين مساوياً للمبلغ الدائن؛
- يجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصدقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

ثانياً : المشاكل المحاسبية للأصول البيولوجية.

هناك العديد من المشاكل المحاسبية للأصول البيولوجية من أهمها² :

- ✓ أن الزراعة ذاتها تتعرض للإصابة بالآفات الزراعية نتيجة الظروف الطبيعية وتأثيرها بالرغم من اهتمام ورقابة العنصر البشري لها، وبالتالي فإن الطبيعة تعتبر شريك المزارع في أرضه فهي صديق له إذا إفادته وعدوا له إذا إصابته أن تغير الأحوال الطبيعية من عام لآخر يؤدي إلى تغير نتائج كل زراعة وبالتالي تصعب المقارنات بالإضافة إلى ما تقدم؛
- ✓ إن السنة الزراعية تتكون من دورات زراعية متتابعة لكل منها الإنتاج الزراعي المناسب وهو ما يحد من فعالية المحاسبة في تحقيق أهدافها؛

¹ المرجع نفسه، ص 14 .

² سالمى محمد دينوري، المرجع السابق ، ص ص 199، 200 .

- ✓ إن المواد المستخدمة في المزارعة مثل البذور هي في حد ذاتها ناتج زراعة سابقة وهو ما يستلزم وضع أسس ومفاهيم لمشاكل التقويم؛
- ✓ استخدام المحاصيل في تغذية الحيوانات داخل المزرعة الأمر الذي يستلزم ضرورة تحديد الإيرادات والنفقات لكل نشاط؛
- ✓ ارتفاع تكاليف الخدمات التسويقية لسرعة التلف التي تتعرض لها المنتجات الزراعية أو لضخامة حجم المنتج وبطء تسويقه، كما تظهر صعوبة في توزيع المصروفات المشتركة في حالة تعدد المنتجات.

المبحث الثاني: الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة ودراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي

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

وقد قسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب تضمن المطلب الأول ماهية معايير المحاسبة الدولية أما المطلب الثاني مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة، وكان المطلب الثالث تحت عنوان دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي والنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول: مفهوم وأهمية معايير المحاسبة الدولية

أولاً: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق، وتعد المعايير المحاسبية بمثابة بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئة تنظمه محاسبية رسمية كانت أم مهنية تتناول تنظيم الأسلوب المناسب لتحديد وقياس عرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيانات المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية.

ثانياً: أهمية معايير المحاسبة الدولية

تكمن أهمية معايير المحاسبة الدولية فيما يلي¹ :

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية ؛
- تحديد الطرق الملائمة للقياس؛
- تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم .

¹ ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، المرجع السابق، ص 187 .

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في وضع معايير المحاسبة الدولية

إن معايير المحاسبة لأي دولة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والتاريخية والاجتماعية والتنظيمية، ومن غير المحتمل أن يتشابه هذا المزيج في دولتين لذلك فإن الاختلاف أمر وارد، ويساعد تفهم العوامل التي تؤثر على تطور المحاسبة على المستوى المحلي على إيضاح أوجه الاختلاف بين الدول وهناك عدة عوامل أثرت على تاريخيا على عملية وضع المعايير أهمها¹:

✓ **النظام القانوني للبلد:** في بعض البلدان نجد المشروع قد نظم عمل الشركات، ويتضمن القانون في هذه الحالة بنودا مفصلة تحدد متطلبات الأعمال المحاسبية وإعداد التقارير، وفي البلدان الأخرى التي يستند نظامها القانوني على فكرة القانون العام فإن المشرع يركز على جملة القوانين التي اتخذت لحلات وقضايا معينة لمواجهة الحاجة المتغيرة، في مثل هذه الحالة نرى أن عملية إرساء المعايير تميل إلى الموضوع على الشكل القانوني؛

✓ **طبيعة وهيكل الملكية التجارية:** هناك تباين كبير للغاية في التوجه نحو المعايير المحاسبية بين البلدان التي تشجع فيها ملكية الأسهم من قبل الجمهور والبلدان، التي تتركز ملكية الشركات في أيدي المصارف والمؤسسات المالية الأخرى؛

✓ **النظام السياسي وميزان الملكية الفكرية بين القطاع العام والخاص :** تختلف طريقة إعداد التقارير المالية في القطاع الخاص للحاجات المختلفة للذين يطلعون على المعلومات الواردة تبعا في التقارير؛

✓ **مستوى التقدم الاقتصادي :** في البلدان النامية نجد أن ملكية الشركات تميل إلى أن تكون في يد عائلات معينة، كذلك نجد أن الحكومة تميل إلى تملك عدد كبير من الشركات .وفي الوقت نفسه نرى أن احتمال ضئيل في وجود عدد كبير من المحاسبين القانونيين، الذين يزاولون المهنة ويعملون على تطويرها؛

✓ **النظام الضريبي:** في بعض الحالات قد يكون للنظام الضريبي وما يرافقه من تشريعات أثر لا يستهان به على تطوير معايير المحاسبة المالية؛

✓ **وجود مجمع محاسبي مهني :** إن وجود هيئة محاسبة مهنية نشطة يساعد على تطوير معايير وممارسات محاسبية، كما أنها ترصد جوانب الالتزام بمتطلبات هذه المعايير؛

¹ مكي كامل حمد، المرجع السابق، ص 342 .

✓ طرح الأسهم في الأسواق الخارجية : إن الحاجة إلى جذب المستثمرين الأجانب يستدعي أن يكون في البلدان المستثمر فيها نظام مقبول لتقديم البيانات المالية.

الفرع الثالث: المشاكل والمعوقات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية

هناك بعض المشاكل التي تعيق خطط التوافق أو تمنع الدول التفكير في تبني خطة معينة لهذا الغرض، ومن بين هذه المشاكل ما يلي :

- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة عموماً؛
- التوجه الضريبي والحكومي، بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد المخطط القومي على إعداد البيانات القومية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوى القومي؛
- قناعة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين بالمعايير الوطنية. وقد تكون هذه القناعة في حقيقتها تعود للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على المعايير الوطنية إلى الدرجة التي يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرق محاسبية غير التي تعودوا عليها؛
- مشاكل ترجمة المعايير الدولية تصدر باللغة الإنجليزية وبمصطلحات محاسبية إنجليزية متعارف عليها. وتكمن الصعوبة هنا أن التراجم قد تصل إلى مقابل المصطلح من اللغة الوطنية ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس مضمونه نفس المضمون المقصود في المعايير الدولية وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها.

المطلب الثاني : مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة

الفرع الأول : هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41¹

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 41 إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة، كيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.

يتم تطبيق هذا المعيار على محاسبة الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد أو المنح الحكومية المتعلقة بالأصل البيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة والمشروطة بأحداث معينة . ولا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع الصوف الأغنام إلى قماش والحليب إلى أجبان .

ولا ينطبق هذا المعيار على الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي ، والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة رقم 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) أو بموجب معيار رقم 40 (الممتلكات الاستثمارية)، أو الأصول الغير ملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم 38 (الأصول الغير ملموسة).

الفرع الثاني: المتطلبات الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة

أولاً: الاعتراف

يجب على المشروع الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فقط عندما :

- ✓ يسيطر المشروع على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛
- ✓ من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل إلى المشروع؛
- ✓ من الممكن قياس القيمة العادلة أو تكلفته بشكل موثوق به.

ثانياً : القياس

✓ يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة محصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، العمولات للوسطاء والمبالغ التي تفرضها الوكالات التنظيمية ، تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الأصول إلى السوق فيما عدا الأصل الذي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، ففي هذه الحالة يجب قياسه بتكلفته محصوماً منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة؛

¹ أشواق بن قدور، بوبكر شماخي، المرجع السابق، ص 36 .

✓ يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد.

ثالثاً: المكاسب والخسائر .

✓ المكسب أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مخصوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ومن التغير في القيمة العادلة مخصوصاً منها التكاليف المقدرة للأصل البيولوجي عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نتجت عنها؛

✓ المكسب أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصوصاً منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع، يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها. رابعاً: المنح الحكومية.

✓ المنحة الحكومية غني المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي التي يتم قياسها بقيمتها العادلة مطروح 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 مخصوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مشروطة بما في ذلك، حيث تتطلب المنحة الحكومية أن لا تقوم بنشاط زراعي محدد فإنه يجب على المشروع الاعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل، وذلك فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية، ويجب على المشروع الإفصاح على ما يلي¹ :

- الإفصاح عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناجمة أثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوصاً 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 أصوله البيولوجية؛

- بيان القياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة ولنتاج المحاصيل الزراعية خلال الفترة؛

¹ ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، المرجع السابق، ص ص 192، 193 .

- الإفصاح عن الأساليب والافتراضات الهامة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد لكل مجموعة من الأصول البيولوجية؛
- الإفصاح عن وجود الموجودات البيولوجية المحددة الملكية ومبالغها 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 يلي¹ :
 - المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة محصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع؛
 - الزيادات الناجمة عن المشتريات؛
 - الانخفاضات الناجمة عن الحصاد؛
 - الزيادات الناجمة عن دمج منشآت الأعمال؛
 - صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات لمشروع أجنبي؛
 - تقديم إفصاحات 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 إجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم في بداية ونهاية الفترة؛
 - الإفصاح عن طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية والشروط التي يتم تليتها فيما يتعلق بتلك المنح والانخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية.

¹ المرجع نفسه، ص 193 .

المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي

الجدول التالي يوضع دراسة مقارنة المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (01-01) : المقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي

المقارنة	الفقرة 19.321	المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة)	أساس المقارنة
المقارنة	الفقرة 19.321	المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة)	أساس المقارنة
الهدف	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لتسجيل الأصول البيولوجية وتوضيح الأسس المستخدمة في تقييمها	هدف المعيار بيان المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي	الهدف
النطاق	كان نطاق الفقرة 19.321 من SCF شاملا دون تفصيلا أنواع النشاطات التي تنطبق عليها الفقرة كذلك لم ترد ضمنها الحالات المستثناة من التطبيق	ينطبق المعيار على الأصول البيولوجية المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية ولا ينطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي	النطاق
الاعتراف والقياس	هناك فروق جوهرية بين الفقرة 321 - 19 SCF والمعيار في مجال الاعتراف، لم تتضمن الفقرة وكامل المخطط تقسيما للأصول البيولوجية على خلاف المعيار الذي فرق بين المنتجات النباتية والمنتجات الحيوانية ينطبق تقييم الأصول في المؤسسات الزراعية في ظل كل من المعيار والفقرة عند الاعتراف المبدي، وأضافت الفقرة حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة فانه يجب تقييم الأصول البيولوجية على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة لم تأخذ الفقرة بعين الاعتبار التقييم عند نقله للحصاد كما لم تعالج الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها والغرض من اقتنائها .	أورد المعيار المحاسبي ثلاث شروط واجبة التحقق لأغراض الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي يقسم المعيار الموجودات في المنشآت الزراعية إلى 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 البيولوجي والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة وخصومه منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ¹	الاعتراف والقياس

المصدر: أشواق بن قدور، بوبكر شماخي، المرجع السابق، ص 45.

¹ أشواق بن قدور، بوبكر شماخي، المرجع السابق، ص 44، 45 .

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي اهتمت بموضوع تكيف نظام المحاسبة الزراعية في ظل معايير المحاسبة الدولية في أدبيات البحث العلمي المحاسبي، سنأتي الآن على تقديم عرض موجز للبعض من هذه الدراسات والتي ساعدتنا في تحديد توجهاتنا في دراسة هذا الموضوع .

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة

اهتمت بعض الدراسات المحاسبية بتقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية واهتمت دراسات أخرى بجودة التقارير المالية الناتجة عن تطبيق مدخل القيمة العادلة وتأثيرها في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وفيما يلي استعراض لبعض من تلك الدراسات :

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

أولاً: دراسة الحجامي 2005 بعنوان القياس المحاسبي للنشاط الزراعي بحث تطبيقي في شركة الدجيلة العراقية الأردنية(عربية مشتركة)

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أوجه قصور وسائل القياس المحاسبي التقليدية للنشاط الزراعي والتوصل إلى أفضل التطبيقات والأساليب العملية لمعالجة مشاكل القياس المحاسبي للنشاط الزراعي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي (41) والقاعدة المحاسبية المحلية (11).

وتوصلت الدراسة إلى عدم موضوعية القياس المحاسبي المستند إلى الطرق التقليدية وقصور وسائل القياس المستخدمة في النشاط الزراعي، يؤدي إلى عدم وضوح البيانات المالية وتضليل مستخدمي الكشوفات المالية قرائها وأن القيمة العادلة تعطي صورة واضحة عند استخدامها في قياس الأصول البيولوجية الثابتة والمتداولة¹.

ولتحقيق موضوعية القياس المحاسبي للنشاط الزراعي لا بد من تهيئة وسائل قياس ونظم محاسبية وكفوية تراعي خصوصية النشاط الزراعي، والتخلي عن طرق القياس المعتمدة حالياً وتطبيق مدخل القيمة العادلة وتعديل النظام المحاسبي الموحد بحيث يتضمن حسابات جديدة تخص النشاط الزراعي والتعامل مع الخصوصية التي يتميز بها هذا النشاط.

¹ عامر محمد سلمان الجنابي، صهبا عبد القادر، تأثير تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية على وفق مدخل القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، ع 53، 2018، ص ص 321، 322.

ثانيا: دراسة جوهري أيوب ، خويلدي الطاهر (2014-2015) بعنوان تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة فلاحية الجنوب (AGRO SUD) خلال الفترة 2014 - 2015

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي والممارسات المحاسبية الخاص بالنشاط الزراعي، وتضمن الجانب التطبيقي مؤسسة فلاحية الجنوب (AGRO SUD) خلال الفترة 2014 - 2015.

توصلت الدراسة إلى أن المؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي في ممارساتها المحاسبية والمتمثلة في الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، بما يسمح للمؤسسة بتقديم صورة وفيية عن واقعها الاقتصادي فيما يتعلق بتسيير وتقييم أصولها البيولوجية وكذا مخزونات الفلاحية.

الفرع الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

أولا : دراسة Crujisen بعنوان **Biological Assets Fair Value Vs Historical Cost** الأصول البيولوجية... القيمة العادلة إزاء التكلفة التاريخية .

هدفت الدراسة إلى إيضاح المزايا والعيوب لكل من مدخل التكلفة التاريخية ومدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية وبيان أهم الفروقات المؤثرة في الميزانية العمومية .
توصلت الدراسة إلى ما يلي : عند تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة فإن نتائج عملية التحول الحياتي ستعكس مباشرة على القيمة المالية في الميزانية العامة . وتمثل القيمة العادلة الحل الأفضل لتقييم الأصول البيولوجية لغاية هذه اللحظة، كما يوفر مدخل القيمة العادلة أفضل معلومة للمستثمرين لتعرف على المنافع الاقتصادية المستقبلية لموحدة، والتعرف على أداءها وموقفها المالي لفترة معينة عندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية.

ثانيا: دراسة **Rozentāle & Ore 2013** بعنوان الدراسة : **Evaluation of Biological Assets: Problems and Solution** تقييم الأصول البيولوجية مشاكل وحلول .

هدفت الدراسة إلى تحليل طرق المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالاستناد إلى المعيار المحاسبي الدولي (41) وطريقة التوثيق المعياري المعتمدة، إن اختبار وتطبيق طرق تقييمها من الأهمية وذلك لان الأصول البيولوجية تمثل عناصر الإنتاج الأساسية في الشركات الزراعية، وأن النتائج ستؤثر في : القرارات الاقتصادية لمستخدمي الكشوفات المالية، المؤشرات المالية لموحدة، المقارنة بين الوحدات داخل القطاع، قيمة الوحدة ومقدار الضريبة عن الأنشطة الاقتصادية، والبيانات الإحصائية في قطاع الزراعة .

وقد بينت الدراسة الآتي¹ :

- السماح باستخدام أكثر من طريقة في تقييم الأصول البيولوجية المتشابهة يؤدي إلى كشوفات مالية ليس لها القابلية على المقارنة².
 - التحول من مدخل التكلفة التاريخية إلى مدخل القيمة العادلة، يمكن أن يقيم على أنه إيجابي بالرغم من الانتقادات الموجه له.
 - كما أشارت الدراسة إلى أن جميع بدائل طرق القياس المتاحة ينبغي أن تطبق بحذر.
- واقترحت الدراسة طريقة التدفقات النقدية المخصومة كبديل مناسب لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية، فهو يمثل نموذج لنظام ديناميكي، لم يستخدم لحد الآن في قياس الأصول البيولوجية.

المطلب الثاني : دراسة مقارنة بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة

✓ أوجه التشابه:

جاءت الدراسة متممة لما سبق من الدراسات، بحيث تطرقت الدراسات إلى مدى التزام المؤسسات الاقتصادية لتطبيق قواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وكذا التطرق إلى تقييم الممارسة المحاسبية في بيئات وقطاعات مختلفة .

فقد أجريت دراسات وبحوث عديدة تناولت متغيرات هذه الدراسة وأبعادها المختلفة، وتفاوتت في أهدافها ومتغيراتها ، والفئات المستهدفة. فنجد أن هذه الدراسة اتفقت مع الدراسات الوطنية والعربية والأجنبية، ومعظمها تطرقت إلى مفهوم الممارسات المحاسبية ومواصفاتها ومن بين هذه الدراسات دراسة الحجامي ودراسة جوهرى وخويلدي، ولقد اهتمت هذه الدراسة بمعالجة مدى تلبية معايير المحاسبة الدولية لاحتياجات المؤسسة الزراعية وحيث شملت أهم المكونات المحاسبية في المؤسسة، وكذا معرفة خصوصية القطاع الزراعي لأنه لم يسبق التطرق إلى الموضوع بهذا الشكل وعليه فإن دراسة الممارسة المحاسبية في مثل هذا القطاع يعطينا إضافة وصورة جديدة وأكثر مصداقية ووضوحا عن واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية.

¹ المرجع نفسه، ص 24 .

² جوهرى أيوب، خويلدي الطاهر، المرجع السابق، ص ص 23، 24 .

✓ أوجه الاختلاف :

❖ من حيث حدود الدراسة : تناولت الدراسة الحالية دراسة حالة شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) بوادي سوف الجزائر، في حين نجد دراسة الحجامي كانت بحث تطبيقي في شركة الدجيللة العراقية الأردنية، أما دراسة جوهري أيوب وخويلدي الطاهر تناولت دراسة حالة مؤسسة فلاحية الجنوب (AGRO SUD) خلال الفترة 2014 - 2015.

❖ من حيث الإشكالية : هدفت الدراسة إلى تكييف نظام المحاسبة الزراعية في ظل معايير المحاسبة الدولية، أما الدراسات السابقة تناولت ما يلي :

- تقييم الأصول البيولوجية المشاكل والحلول؛
- تقييم الأصول البيولوجية القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية؛
- تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية ؛
- مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى الأدبيات النظرية للدراسة حيث تم فيه عرض للاطار النظري لنظام المحاسبة الزراعية من خلال إعطاء أهم تعريفات خصائص المحاسبة الزراعية، إضافة إلى إبراز أهم الفروض والمبادئ المحاسبية التي تقوم عليها هاته الأخيرة، وتحديد كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية. كما تم التطرق في هذا الفصل أيضا إلى الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة من خلال شرح مضمون هذا المعيار، الهدف والنطاق والمتطلبات الرئيسية له، ودراسة مقارنة بين هذا الأخير والنظام المحاسبي المالي، كما تم عرض أهم الدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة الحالية.

الفصل الثاني:

دراسة حالة شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) بوادي سوف

- المبحث الأول: تقديم عام حول شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)؛
- المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية).

تمهيد:

في الفصل الأول تم التعرف على الأدبيات النظرية للدراسة المتعلقة بنظام المحاسبة الزراعية والنظام المحاسبي المالي، فقد خصصنا هذا الفصل للتطلع على الدراسة الميدانية داخل مؤسسة زراعية محل الدراسة المتمثلة في شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) ، حيث تتناول المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي ومعالجة الأصول البيولوجية والزراعية، ومنه سنحاول في هذا الفصل استعراض دور المحاسبة في العمليات الزراعية وذلك من خلال حصولنا على بعض المعطيات والمعلومات القيمة من الشركة محل الدراسة والقيام بتحليلها ودراستها، نظرا لعدم تمكننا من الحصول على مستثمر زراعي يمسك على الأقل المحاسبة العامة ويقيد فيها العمليات المتعلقة بالأصول الزراعية والبيولوجية، وذلك ليسهل عليه طريق الحصول على نتائج كل دورة، بذلنا مجهودات كبيرة للحصول على تسجيلات محاسبية خاصة بالمنشأة الزراعية، لذلك عملنا على تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

✓ المبحث الأول: تقديم عام حول شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)؛

✓ المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية).

المبحث الأول: تقديم عام حول شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)

تعرفنا في الفصل الأول على الأدبيات النظرية للدراسة المتمثلة في نظام المحاسبة الزراعية والإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المتعلق بالزراعة، ومقارنة هذا الأخير مع النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى عرض لأهم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة ومقارنتها بالدراسة الحالية، والآن خصصنا هذا المبحث للتعرف على تاريخ شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) بولاية وادي سوف وأهم مكوناتها وكيفية تسييرها وأهم مشاكلها مع اقتراح الحلول.

المطلب الأول: تقديم لمحة تاريخية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)

أنشأت مزرعة الضاوية في 9 جانفي 1985 من طرف مهري المالك الحالي للمزرعة، كانت بدايتها بزراعة النخيل بطرق بدائية وسقيها بالآبار التقليدية من المياه الجوفية وذلك لانعدام الكهرباء بالمنطقة، ثم بدأت تتطور شيئا فشيئا إلى الوقت الحالي.

وتقع مزرعة الضاوية في غرب مدينة الوادي في الكلم العاشر، والتي يقسمها الطريق الوطني على نصفين، وهي تتربع على مساحة 665 هكتار وهي تقع في العرق الشرقي الكبير 16RN تسمى (زملة الفرس).

المطلب الثاني: أهم مكونات شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)

الفرع الأول: النباتات

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

أولا : النباتات المثمرة

- ✓ النخيل: تحتوي المزرعة على ثلاثة أنواع مهمة من النخيل والتي يصل مجموعها إلى 10680 نخلة والمقسمة كالتالي: 6080 من صنف دقلة نور، و3590 من صنف الغرس، و675 من صنف ما يسمى بالذكر والذي يستعمل للتلقيح و335 نخلة من أصناف أخرى غير مثمرة ما يعرف بالسوفاج؛
- ✓ الزيتون: تحتوي المزرعة على 1570 شجرة زيتون والتي توجد منها 1230 شجرة مثمرة والبقية مازالت فتية مما تحقق إنتاج الزيتون في المنطقة؛
- ✓ الإحاص: وتحتوي على 400 شجرة إحاص والتي تحضر بعناية كبيرة وذلك للطبيعة القاسية للمنطقة والتي تحقق نوعية جيدة تحتوي على أوصاف عالمية؛
- ✓ التفاح: وتوجد بالمنطقة حوالي 740 شجرة من التفاح داخل المزرعة والتي توجد داخل مساحات النخيل؛

✓ **الرمان:** وتحتوي المزرعة على 1023 شجرة رمان الذي يوجد منه نوعان وهو الحامض وهو الشائع استعماله في المنطقة وكذلك الرمان ذو الطعم الحلو؛

✓ **الشعير:** وهو الذي يستعمل للتزيين في بعض الأوقات لكن إنتاجه ضئيل وذلك راجع إلى مناخ المنطقة.

✓ **البطاطا:** وهي ذات إنتاج وفي اشتهرت به المنطقة في تطوير إنتاجها وذلك بطريقة السقي بالدوران عن طريق المحور المتحرك. كذلك البصل والثوم والجزر واللفت، وهذه المحاصيل موجودة بالمزرعة لكن تزرع في أحواض النخيل والأشجار؛

✓ **البرتقال:** توجد بالمزرعة حوالي 1963 شجرة برتقال وهي مثمرة وتأخذ عناية كبيرة؛

✓ **الليمون:** بالمزرعة 760 شجرة ليمون منتجة؛

✓ **العنب:** والتي تقوم بدور التظليل ويصل عددها حوالي 1320 شجرة مثمرة ذو نوعين الأخضر والأسود. وتوجد في المزرعة بعض الحشائش المستعملة في الطبخ والتي تتميز بها ثقافة المنطقة.

ثانيا: النباتات الغير مثمرة

وتوجد بها عدة أنواع من بينها ما يستعمل للحماية مثل أشجار الكالتوس والصنوبر وغيرها من الأشجار المقاومة للحرارة والعطش، وكذلك بعض الأنواع التي تطرقنا لها في الدرس والتي تستعمل للتزيين من أزهار وأشجار متسلقة وأشجار مستعملة كحواف وكذلك ما يسمى بالقازون.... الخ. Les gazon؛

✓ **المساحات المائية:** وهي توجد على شكل نافورات أو مجاري للسقي كما تحتوي على بحيرات لكن يتم استعمالها إلا في الشتاء لانخفاض درجة الحرارة وقلة التبخر، كما بها 4 مسابح عائلية وهي خاصة بالعائلة المالكة للواحة؛

✓ **الطيور:** لا توجد أنواع محددة من الطيور في المزرعة سواء الطيور المعروفة أو المتأقلمة مع المنطقة وكذلك بعض العصافير المستعملة في داخل القصر للترفيه والتي منها نوع المقنين، الكناري.... الخ؛

✓ **الحيوانات:** ويتم تربية الحيوانات في الواحة والتي تحقق إنتاج وذلك من حليب ولحوم بنوعيهما البيضاء والحمراء وتمثل في:

- **الأبقار:** ويوجد في المزرعة إسطنبول خاص بتربية الأبقار ذات النوعية الجيدة حيث يصل عددها 1467 رأسا من بينها 986 بقرة حلوب؛

- **الأغنام:** كما يوجد مكان خاص بتربية الأغنام حيث يوجد بها 2670 رأسا من الغنم؛

- **الماعز:** في المزرعة 876 رأس ماعز والتي تشتهر المنطقة بشرب حليبها واستعمال سمها؛

- الإبل: وتوجد بالزرعة 563 رأسا من الإبل تستعمل في الساعة، وتتم تربية هذه الحيوانات بأكملها داخل الإسطبل وتعتمد على التغذية العضوية وليس باستعمال الرعي وذلك راجع إلى طبيعة المنطقة؛
- الدجاج: وتوجد بالزرعة 3 حواضن للدجاج وذلك لإنتاج اللحوم البيضاء.

الفرع الثاني : المرافق والبنائيات

تحتوي المزرعة على واجهتين والتي تتمثل في جدارين وبهما سياج وإنارة على طول المسافة على الطريق الوطني رقم 16 . كما بها 18 غرفة خاصة بالحراسة مجهزة وتحتوي على 6 آبار ارتوازية يصل عمقها إلى 60 م فما فوق. وشبكة سقي بطريقة التقطير وكذلك على ثلاث قاعات لاستراحة العمال، ومطعمين خصيصا للعمال و4 حمامات لاغتسال العمال. كما تحتوي على 13 مرحاض منتشرة عبر الواحة.

يوجد كذلك بالمزرعة قصرين وهما غير آهلتين بالسكان وذلك إلا في أوقات الاحتفالات أو مجيء الأسرة المالكة من الخارج.

تحتوي المزرعة كذلك على المنشآت المتخصصة لتربية الحيوانات وكذلك على مكان لتصفية وتعليب الحليب وكذلك على 17 غرفة تبريد وأماكن لتخزين التمور وتعليبه (3 مخازن، مذبختين وتحتوي على معصرة للزيتون ومخزن للمحاصيل الأخرى).

يوجد أيضا في المزرعة مضمار تقام عليه سباقات الفروسية، وملعبين من نوع ماتيكو وأماكن أخرى للترفيه المخصصة للسباحة من خيم، أشكال طبيعية وكثبان رملية.

❖ مدى تأثير شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) ودورها :

مزرعة الضاوية ذات تأثير ذو مدى دولي مما أدته من تقديم خدمات كما هي تحفة فنية جميلة تعبر عن المنطقة وتراثها حيث يأتيها رجال الأعمال من كل أنحاء العالم وذلك للإحتفال مثلا بعيد ميلاد السنة أو عيد المدينة المعروف بعيد مدينة ألف قبة وقبة وكذلك العلماء الذين يقومون بالأبحاث والسياح من كل أنحاء العالم محليين ووطنيين وعالميين. حيث أن للوادي دور كبير في الجانب الاقتصادي، الفني والاجتماعي .

أما من الناحية الفنية فهي تمثل ثروة هائلة مما توفره من حاجز عن عاصمة المدينة من التصحر وتلطيف الجو والتخفيف من درجة الحرارة من خلال الرطوبة الناتجة عن السقي والتبخر...الخ.

ومن الناحية الاجتماعية فهي مشكلة لجمعية تسمى جمعية الضاوية الخيرية والتي لها مداخيل في المزرعة وكذلك لها حافلات تقوم بنقل المسافرين من الوادي إلى الجزائر العاصمة، وكذلك من الوادي إلى مدينة عنابة وكل هذه المداخيل مخصصة لمساعدة المرضى والفقراء والمحتاجين سواءا بالمساعدات أو التوظيف.

كما تقوم بمساعدة حوالي 7000 مواطن محتاج من شيوخ ومعوقين ومرضى بمبالغ مالية شهرية. أما من الناحية الاقتصادية فهي لديها مدخول كبير من خلال المنتج والسياحة، فهي تقوم بإنتاج الكمية الموضحة كالتالي للمحاصيل الموجودة (الإنتاج النباتي):

- 456000 كغ من تمر دقلة نور ما يعادل 456 طن أي كل نخلة حوالي 75 كغ؛
- 308740 كغ من تمر الغرس ما يعادل 308.74 طن أي كل نخلة حوالي 86 كغ؛
- 31980 كغ من الزيتون والذي يعادل الزيت حوالي 2238 لتر من الزيت؛
- 463 قنطار من البطاطا في كل موسم.

أما الإنتاج الحيواني فيتم إنتاج حوالي 10 لتر لكل بقرة في اليوم أي 10 لتر $\times 986 = 9860$ لتر، ويبقى هناك نقص في هذه الإحصائيات لقلة المعلومات الكافية بسبب أمور قانونية.

المطلب الثالث: كيفية تسيير شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) وأهم مشاكلها مع اقتراح الحلول

✓ **كيفية تسيير شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية):**

يتم تسيير المزرعة من طرف أحد أقارب المالك لها ولذلك يوضع عدة أخصائيين وعمال وحراس كل في مجاله وتخصصه، كما أنه يتم ذلك بوجود مجلس إدارة يسهر على تسيير المزرعة، حيث يوجد في المزرعة:

- 17 طبيب بيطري و32 مساعد له؛
- 9 مهندسين في الزراعة؛
- 3 عمال خريجي معهد البيولوجيا؛
- 1200 عامل متخصص في الحراسة (عون أمن)؛
- 3500 عامل يقوم بأشغال مختلفة في الزراعة والسقي وتغذية الحيوانات... الخ؛
- 12 عامل متخصص في الكهرباء؛
- كما يوجد بها طبيبين وطباخين..... الخ.

ويبقى عدد العمال في زيادة وتغيير وذلك حسب الحاجة، كما أن هناك عمال آخرين لهم نفس الانتماء لكن لهم أعمال خارج المزرعة وداخلها من سياقة..... الخ.

✓ **مشاكل شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية):**

الواحة لا تعاني من مشاكل كثيرة وذلك للاعتناء التام الذي تتلقاه إلا أنه توجد بعض المشاكل في كيفية توزيع العمال وغيرها ومشكل المسير الرئيسي.

✓ الحلول المقترحة:

أما من بين الحلول الممكنة لمشكل التسيير وضع جدولة وبرنامج لتوزيع العمال والخدمات مع عدم الانفراد بالرأي واستعمال التنسيق والتشاور

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية).

سنعرض في هذا المبحث كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)، قسم هذا المبحث إلى مطلبين حيث يتضمن المطلب الأول المعالجة المحاسبية

للأصول الزراعية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)، أما المطلب الثاني فخصص للمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية للشركة محل الدراسة.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للنباتات المثمرة

ملاحظة: المؤسسة لا تقوم بتسجيل قيود الإهلاك بالنسبة للأصول الزراعية إلا أنه يمكن تسجيل قسط الإهلاك كما يلي:

أولاً: النخيل المثمرة

مجموع النخيل 10680 محلة مثمرة، متوسط السعر 10500، قيمة النخيل المثمرة 112140000، يتم إهلاكها على مدى 100 سنة بطريقة القسط الثابت. وتمثل قيمة النخيل التي تم إهلاكها منذ سنة 1970.

✓ التسجيل المحاسبي:

يتم التسجيل المحاسبي لإهلاك النخيل التي يتم إهلاكها على مدى 100 سنة بطريقة القسط المتناقص ولكن المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة القسط الثابت ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

112140000	112140000	1985/01/ 9 أشجار النخيل موردو التثبيتات	404	250
1121400	1121400	2020/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤنات للأصول الغير جارية إهلاك النخيل	2854	681

المصدر: من إعداد الطلبة بالإستعانة بالأستاذ

ثانياً : أشجار الزيتون

مجموع أشجار الزيتون 1570، متوسط السعر 9750 دج للشجرة، قيمة الأشجار 15307500، يتم إهلاكها على مدى 200 سنة.

✓ التسجيل المحاسبي:

15307500	15307500	1985/01/09	أشجار الزيتون	404	2530
			موردو التثبيتات		
76537,5	76537,5	2020/12/31	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	28530	681
			اهتلاك النخيل		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ

ثالثا: أشجار الإجاص

مجموع أشجار الإجاص 400، متوسط السعر 1400دج، قيمة الأشجار 560000دج، يتم اهتلاكها

على مدى 50 سنة.

✓ التسجيل المحاسبي:

560000	560000	1985/01/09	أشجار الإجاص	404	2531
			موردو التثبيتات		
11200	11200	2020/12/31	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	28531	681
			اهتلاك أشجار الإجاص		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ.

رابعا: أشجار التفاح

اهتلاكها على مدى 50 سنة.

✓ التسجيل المحاسبي:

13320000	13320000	1985/01/9	أشجار التفاح		2532
----------	----------	-----------	--------------	--	------

13320000		موردو التثبيات	404	
	266400	2020/12/31 مخصصات الاهتلاكات وخسائر والمؤونات القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك أشجار التفاح قسط الاهتلاك	28532	681
266400				

المصدر: من إعداد الطلبة بالإستعانة بالأستاذ

خامسا : أشجار الرمان

مجموع أشجار الرمان 740، متوسط السعر 12000 دج، قيمة الأشجار 8880000 دج، يتم اهتلاكها

على مدى 70 سنة.

✓ التسجيل المحاسبي:

8880000	8880000	1985/01/09 أشجار الرمان موردو التثبيات	404	2533
	126857,1429	2020/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك الرمان	2853	681
126857,1429				

المصدر: من إعداد الطلبة بالإستعانة بالأستاذ

سادسا: البطاطا

✓ التسجيل المحاسبي:

	2500000	2020/01/13 مشتريات بذور البطاطا		381
	210000	مشتريات تموينات أخرى		382
2710000		البنك	512	

		2020 /01/13		
	2500000	المواد الأولية واللوازم		31
	210000	تموينات أخرى		32
2500000		مشتريات بذور البطاطا	381	
210000		مشتريات تموينات أخرى	382	
		2020 /01/13		
	2500000	مشتريات المواد الأولية واللوازم		381
	210000	مشتريات تموينات أخرى		382
2500000		المواد الأولية واللوازم	31	
210000		تموينات أخرى	32	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ

تكلفة الإنتاج بعد 100 يوم:

		2020/11/03		
	30600000	منتجات تامة الصنع		355
30600000		تغير المخزونات من المنتجات	724	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ

سابعاً: البرتقال

مجموع أشجار البرتقال 1963 شجرة مثمرة، متوسط السعر 5000 دج، قيمة الشجرة 9815000،

وتتملك على مدى 25 سنة.

✓ التسجيل المحاسبي:

		1985/01/09		
	9815000	أشجار البرتقال		2534
9815000		موردو التثبيتات	404	

		2020/12/31		
	392600	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية		681
392600		اهتلاك اشجار البرتقال	28535	
		قسط اهتلاك		

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ.

ثامنا : الليمون

مجموع أشجار الليمون 760 شجرة، متوسط السعر 2000دج، قيمة الأشجار 1520000، وتحتلك على

مدى 25 سنة.

✓ التسجيل المحاسبي:

		1985/01/09		
	1520000	أشجار الليمون		2535
1520000		موردو الشتيتات	404	
		2020/12/31		
	60800	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية		681
60800		اهتلاك أشجار الليمون	28535	

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ.

تاسعا: العنب

مجموع الأشجار 1320 شجرة، متوسط السعر، 3000دج، قيمة الأشجار 3960000، وتحتلك على

مدى 15 سنة.

✓ التسجيل المحاسبي:

3960000	3960000	1985/01/09 أشجار العنب موردو التثبيات	404	2536
392600	392600	2020/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة اهتلاك اشجار العنب	28536	681

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للأشجار الغير مثمرة

وتتكون من أشجار الزينة، قيمتها 247000، وتحتلك على مدى 60 سنة.

✓ التسجيل المحاسبي:

247000	247000	1985/01/09 أشجار الزينة البنك	512	252
4116.66	4116.66	2020/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك أشجار الزينة	2852	681

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية لشركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية)

ملاحظة: المؤسسة لا تقوم بتسجيل قيود الاهتلاك بالنسبة للأصول البيولوجية إلا أنه يجب تسجيل قسط

الإهلاك كما يلي:

أولا : الأغنام

مجموع الأغنام 2670 رأس، متوسط السعر 45000، قيمة الأغنام 120150000، وتحتلك لمدة 5 سنوات.

✓ التسجيل المحاسبي:

120150000	120150000	1985/01/09	الأغنام	2401
120150000		موردو التثبيتات	404	
24030000	24030000	2020/12/31	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	681
24030000		اهتلاك الأغنام	28401	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ.

ثانيا : الماعز

867 رأس، متوسط السعر 32000، قيمة الماعز 27744000، وتحتلك لمدة 5 سنوات

✓ التسجيل المحاسبي:

277744000	27744000	1985/01/09	الماعز	2402
277744000		موردو التثبيتات	404	
5548800	5548800	2020/12/31	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	681
5548800		اهتلاك الماعز قسط الاهتلاك	28402	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ.

ثالثا: الأبقار

مجموع الأبقار 1467 رأس، متوسط السعر 250000، قيمة الأبقار 366750000 وتحتلك لمدة 5

سنوات.

✓ التسجيل المحاسبي :

366750000	366750000	1985/01/09 الماعز موردو التثبيتات	404	2403
73350000	73350000	2020/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك الأبقار قسط الاهتلاك	28403	681

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ

رابعاً: الإبل

مجموع الإبل 563 رأساً، متوسط السعر 300000، وقيمة الإبل 168900000، وتحتلك لمدة 5 سنوات.

✓ التسجيل المحاسبي:

168900000	168900000	1985/01/09 الماعز موردو التثبيتات	404	2404
168900000	168900000	2020/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك الإبل	28404	681

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة بالأستاذ.

خامساً: الدجاج

مجموع الدجاج بالخواضن الثلاث 500 دجاجة ، متوسط السعر 200 دج قيمة الدجاج 1000000

وتحتلك لمدة سنة كاملة.

✓ التسجيل المحاسبي:

1000000	1000000	1985/01/09 الدجاج موردو التثبيات	404	2405
1000000	1000000	2020/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك الدجاج	28405	681

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بالاستاذ

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا السابقة وتعمقنا في المحاسبة ومعرفة مدى أهميتها في المؤسسات الزراعية ومدى أهميتها في القطاع الزراعي فوجدنا أن النظام المحاسبي المالي هو مطبق داخل المؤسسات الزراعية وأنها غير مهتمة بالمبادئ المحاسبية منها لتسجيل الإهلاك وهذا وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية المحاسبية.

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع والمتمثل في الإجابة عن إشكالية تكييف نظام المحاسبة الزراعية في ظل معايير المحاسبة الدولية، والذي تطرقنا فيه إلى جانبين جانب نظري وآخر تطبيقي، فالأول يشمل الأدبيات النظرية للدراسة، وتناولنا فيه الإطار النظري لنظام المحاسبة الزراعية إضافة للإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة ودراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، كما تم عرض لأهم الدراسات السابقة لهذا الموضوع. أما في الجانب التطبيقي فقمنا فيه بإسقاط الجانب النظري على إحدى المؤسسات الجزائرية المتمثلة في "شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) بولاية وادي سوف من خلال تقديم عام حول شركة الاستغلال الفلاحي(الضاوية)، والمعالجة المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية لشركة الاستغلال الفلاحي(الضاوية) في ظل معايير المحاسبة الدولية.

وسوف تتضمن الخاتمة أهم النتائج التي تم التوصل إليها و التي على أساسها سوف يتم إثبات أو صحة الفرضيات ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع وتساؤلاته الفرعية وعرض أهم التوصيات وآفاق الدراسة.

✓ نتائج اختبار الفرضيات:

- ❖ **الفرضية الأولى:** أثبتت الدراسة صحة الفرضية الأولى المتمثلة في أن معايير المحاسبة الدولية تقوم بتلبية حاجيات المحاسبة القطاعية بما فيها المحاسبة الزراعية؛
- ❖ **الفرضية الثانية:** أثبتت الدراسة صحة الفرضية الثانية التي تنص على أن شركة الاستغلال الفلاحي بوادي سوف محل التطبيق تعتمد نظام المحاسبة للأصول الزراعية وفق النظام المحاسبي المالي متوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة؛
- ❖ **الفرضية الثالثة:** أثبتت الدراسة صحة الفرضية الثالثة التي تنص على أن المحاسبة تعد جانبا مهما بالنسبة للمؤسسات الزراعية وبالتالي هناك علاقة تكامل بين المحاسبة والمؤسسات الزراعية.

✓ نتائج الدراسة:

- انطلاقا من دراستنا النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع توصلنا إلى ما يلي :
- شركة الاستغلال الفلاحي (الضاوية) بوادي سوف تعتمد في المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية وفق النظام المحاسبي المالي متوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة؛
 - غياب اصدار نموذج مباشر يعالج المحاسبة القطاعية المتعلقة بالنشاط الزراعي في المؤسسات الجزائرية، لذلك تجد هذه الاخيرة صعوبة في تطبيق كل الشروط المتعلقة بالتقييم والافصاح المحاسبي للأصول الزراعية وخاصة البيولوجية منها.

- غياب السوق النشط في الجزائر يؤدي إلى صعوبة تكيف نظام المحاسبة الزراعية مع معايير المحاسبة الدولية؛

- وجود مشاكل في تقييم الأصول البيولوجية وهذا راجع لعدم وجود نموذج مضبوط لتقييم هذه الأخيرة وفق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، الذي لم يتم تحديثه منذ إصداره.

✓ التوصيات :

- على المؤسسات الزراعية إجراء دورات تدريبية من أجل استيعاب المعايير المحاسبية الدولية؛

- إن المعايير الدولية أعدت خصيصا لتتوافق مع أي مؤسسة مهما كان نشاطها بما في ذلك المؤسسات الزراعية؛

- يرجي من المجلس الوطني للمحاسبة اعداد نظام محاسبي قطاعي خاص بالزراعة يلبي احتياجات هذا النشاط خاصة وأن الدولة الجزائرية أولت أهمية لهذا النشاط لما له من دور في تطور اقتصاد البلاد.

✓ آفاق الدراسة:

وختاما لموضوع دراساتنا، رأينا أن نقترح لبعض المواضيع التي تعد مكملة لموضوع دراستنا هاته:

- توسيع نطاق الدراسة الحالية إلى عينة أكبر من المؤسسات الزراعية الجزائرية؛
- مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي في تقييم الممارسات المحاسبية للمؤسسات الزراعية؛
- تقييم الممارسات المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة؛
- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الزراعية وفق النظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع

❖ الكتب:

1. حسن زكي، "محاسبة التكاليف الزراعية النظري"، جامعة مارتن لوثر ألمانيا، ط1، ص 2 .
2. علي يوسف خليفة وآخرون، السجلات والمحاسبة الزراعية، كلية الزراعة، جامعة الإسكندرية، (د ، س ن)، ص 5.
3. محمود عرفة، "المحاسبة الزراعية"، مدونة مالك للمحاسبة، 2010 . 2011، ص 4 .

❖ المجالات والمقالات:

1. أشواق بن قدور بوبكر شماخي، "المحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري"، مجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، مج 11، 17 . 12 . 2019، ص 32 .
2. حنان لونيسي، "محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مج 23، ع 1، الجزائر، 2020، ص ص 518، 519 .
3. سالم محمد دينوري، "المحاسبة الزراعية الخاصة النوعية في النشاط والمبادئ والفروض"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، ع 8، مج 2، جامعة الوادي، ص 196.
4. عامر محمد سلمان الجنابي، صهبا عبد القادر : تأثير تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية على وفق مدخل القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية ، ع 53، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، 2018 ، ص ص 321 . 322.
5. ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، "أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مج 16، ع 2، 2014، ص 192.

6. 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 العلوم الاقتصادية الجامعة، ع 36، جامعة بغداد، 2013، ص ص 346، 347 .

❖ المذكرات:

1. جوهرى أيوب، خويلدي الطاهر، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة فلاحية الجنوب (AGRO SUD) خلال الفترة 2014 . 2015، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 18 . 6 . 2019، ص ص 14، 15 .

