

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ابن خلدون-تيارت-

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم
التسيير
شعبة: علوم مالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم
التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

— مهاني بشرى
— منور زهرة

تحت عنوان:

محاسبة المنشآت الزراعية في الجزائر ومتطلبات التوافق مع
المعايير المحاسبية الدولية "دراسة حالة" المزرعة النموذجية
شريف الدين سوقر - تيارت -

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	(أستاذ محاضر قسم "أ.د" -جامعة ابن خلدون تيارت)	د. زياني عبدالحق
مشرفا ومقررا	(أستاذ محاضر قسم "أ" -جامعة ابن خلدون تيارت)	د. حيرش عبد القادر
مناقشا	(أستاذ محاضر قسم "ب" -جامعة ابن خلدون تيارت)	د. عزالدين محمد نجيب

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

يسعدني أن أهدي عملي هذا

إلى الله قبل كل شيء، الحمد لله لك كما ينبغي
لوجهك وعظيم سلطانك

لم تكن رحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون

لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق محفوظا بالتسميلات لكنني فعلتها وملتها
إلى من تملك جنة تحت القدم إلى ملاكي الطاهر وقوتي بعد الله
داعمتي الأولى الأبدية إلى من دعمتني بلا حدود وأعطتني بلا مقابل

أهديك هذا الإنجاز لولا تضحياتك لما كان له وجود " أمي "

إلى من مدة يده دون كلل أو ملل وقت ضعفي (عائلتي) أدامكم الله
خلعا ثابتة لي

إلى كل من ساندني وبكل حبه وقت ضعفي وازحوا عن طريقي كل
متاعب مهمدين لي طريق الثقة والإصرار داخلي سندي وكثف الذي
استند عليه دائما اخوتي " أمال وانتصار "

إلى من رافقتني وكاننت رفيقة دربي طيلة فترة دراسة ومن كانت
مساعدتي في هذا العمل " زهرة "

إلى الذي سأظل أروي روحك الراحلة بالدعاء إلى ان القاك بإذن الله في
الجنة روح اخي الطاهرة " محمد أيمو "

محماني بشري

إهداء

يسعدني أن أهدي عملي هذا

بسم والحمد لله الذي وفقني في انجاز هذا العمل المتواضع

أتقدم بالإهداء الى من قال فيهم الرحمان

"وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

الى امي الحبيبة وابي العزيز اطل الله في عمرهما.

الى اخواتي الحبيبات واخوتي "محمد وياسين"

الى اساتذتي الكرام

الى من شاركتمني هذا العمل الذي ما كان ليكتمل لولا مساعداتهما

"بشرى"

وجميع صديقاتي

الى كل من يعرفني من بعيد وقريب.

منور زهرة

شكر وتقدير

قبل كل شيء نحمد الله عز وجل الذي كَانَعَمْنَا بنعمة العلم
ووقفنا إلى بلوغ هذه الدرجة قال الله عزوجل: **"وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ
لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ"**

-إبراهيم-07-

ثم الصلاة على خير رسله وأنبيائه الداعي إلى رضوانه والقائل:
(**من لم يشكر الناس لم يشكر الله**). ومن أسد إليكم معروفا
فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فأدعوه وافتداه، بهذا الحديث
نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ الدكتور الفاضل
"حيرش عبدالقادر"

لقبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى كل ما قدمه لنا من
نصائح وتوجيهات والثقة التي وضعها فينا والتي كانت حافزا
لإتمام هذا العمل

الشكر موصول إلى لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذا العمل
وإثراءه. ولا يفوتني شكر كل الأساتذة كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير، خاصة قسم مالية ومحاسبة.
هذا الشكر موصول إلى كل من كانت له يد العون في هذا العمل
من قريب أو بعيد

فلهم منا جزيل الشكر والتقدير مع تمنياتنا لهم بالتوفيق
والنجاح



فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

4	إهداء
5	شكر وتقدير
6	فهرس المحتويات
9	قائمة الجداول
10	قائمة الاشكال
أ	مقدمة:
7	الفصل الأول:مدخل نظري حول محاسبة المنشآت الزراعية
9	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة الخاصة والنشاط الزراعي
9	المطلب الأول: المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية)
11	المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي
14	المطلب الثالث: ماهية النشاط الزراعي
20	المبحث الثاني: محاسبة المنشآت الزراعية.
20	المطلب الأول: المحاسبة الزراعية
22	المطلب الثاني: محاسبة المنشآت الزراعية:
24	المطلب الثالث: أنواع المخزون الزراعي.
30	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية في المنشآت الزراعية وفق المعايير المحاسبية الدولية.
30	المطلب الأول: المعايير المحاسبية ذات علاقة بالنشاط الزراعي.
38	المطلب الثاني: ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 للزراعة
40	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية
54	الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوقر تيارت"
56	المبحث الأول: معالجة محاسبية وفق مضمون النظام المحاسبي المالي ولجنة المعايير المحاسبية الدولية.
56	المطلب الأول: لمحة عن مضمون ال فقرة 321-19 من SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41.
57	المطلب الثاني: قياس الأصول البيولوجية حسب SCF.
58	المطلب الثالث: لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC.
60	المبحث الثاني: دراسة تحليلية مقارنة بين الفقرة 321-19 من النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS41).

المطلب الأول: مقارنة بين مضمون ال فقرة 321- 19 من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي	رقم 41.....
60	
المطلب الثاني: قراءة تحليلية في دراسة المقارنة.	64
المبحث الثالث: دراسة تحليلية في المؤسسة الزراعية	67
المطلب الأول: تقديم المزرعة النموذجية -شريف الدين.	67
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومكوناتها؛	68
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية في المزرعة النموذجية حسب النظام المحاسبي الفلاحي.	71
خاتمة	82
قائمة المصادر والمراجع.....	85
قائمة الملاحق	91

قائمة الجداول

- الجدول رقم 1: الأصول البيولوجية المستهلكة 42
- الجدول رقم 2: خاص بالمعدات التشغيل 69
- الجدول رقم 3: خاص بالبنية التحتية للمزرعة 70
- الجدول رقم 4: خاص بالمواد المائية 70
- الجدول رقم 5: خاص بالموارد البشرية 70
- الجدول رقم 6: خاص بالموارد الزراعية 71
- الجدول رقم 7: جانب أصول ميزانية ل سنة 2022 78
- الجدول رقم 8: ميزانية جانب الخصوم لسنة 2022 79

قائمة الاشكال

- الشكل رقم 1: اشكال النشاط الزراعي 17.....
- الشكل رقم 2: أنواع المخزون الزراعي 27.....
- الشكل رقم 3: يوضح مراحل حياة الأصل الحيوي 48.....
- الشكل رقم 4: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة للمؤسسة..... 68.....

قائمة الاختصارات:

IAS41 المعيار المحاسبي الدولي

Scf النظام المحاسبي المالي

IASC لجنة معايير المحاسبية الدولية

IFRS المعايير الدولية لإعداد التقارير

las11 عقد المقاوله



مقدمة



مقدمة:

تعد الزراعة واحدة من اهم الصناعات القديمة في المجتمعات، وتتميز بوجود علاقة تعاونية بين المزارع والطبيعة، حيث يعتمد الإنتاج بشكل كبير على العوامل البيئية، وتلعب الزراعة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي بما تلبيه من احتياجات البشرية الأساسية، ومن هذا فان تعزيز هذا القطاع يعتبر أمرا ضروريا لتحقيق التنمية الاقتصادية وتعزيز الاقتصاد. ومن هنا يصبح من الضروري تبني ممارسات محاسبية تساهم في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الزراعية وتسهيل عملية اتخاذ القرارات؛

يعتبر القطاع الزراعي أحد اهم القطاعات الرئيسية في العديد من دول العالم، خاصة في الدول النامية، ويتميز بمساهمته الكبيرة في الاقتصاد من خلال توفير مجموعة متنوعة من منتجات الغذائية مثل الخضروات، والفواكه، والحبوب، واللحوم، مما يسهم في زيادة الدخل القومي، ويعزز الصادرات الى أسواق عالمية؛

تعد المحاسبة عن الأصول الزراعية من المواضيع الحيوية التي تتطلب الاهتمام بسبب أهميتها وتعدد المنافع التي تترتب عنها، فهي توفر مجموعة من المعلومات التي تساعد المؤسسات الزراعية في مراقبة أنشطتها وتنويعها وتطويرها، تقوم محاسبة الأصول الزراعية عموما على ثلاثة خطوات أساسية: الاعتراف بالامتلاكات الزراعية للمؤسسة، وقياس جميع التكاليف المرتبطة بها وتطويرها، وأخيرا الإفصاح المحاسبي عن جميع المعلومات ذات الصلة لتوفير صورة دقيقة وشاملة عن الحالة المالية لتلك الأصول الزراعية؛

لقد اتخذت معظم دول العالم خطوات لتطبيق معايير محاسبية دولية خاصة بالزراعة وذلك من خلال اعتماد معيار المحاسبة الدولي رقم 41 الذي يحدد كيفية الاعتراف بالأصول البيولوجية وقياسها والكشف عنها في القوائم المالية؛

عموما تهدف المعايير المحاسبية الى وضع سياسات وطرق صحيحة لتحديد، قياس، وعرض عناصر القوائم المالية، وتوضع كيفية تأشير العمليات والاحداث والظروف على مركز الشركة المالي ونتائج اعمالها، وعادة تركز هذه المعايير على عناصر محددة في القوائم المالية او أنواع معينة من العمليات او الاحداث التي تؤثر على المركز المالي ونتائج الاعمال،

بعد اعتماد نظام المحاسبة المالية الذي يستند الى معايير الدولية في الجزائر، بدأت المؤسسات الزراعية في تبني ممارسات محاسبية سليمة تعكس بدقة أدائها وتسهل عملية اتخاذ القرارات، هذا الانتقال يشير الى الالتزام الجزائري بتحسين الشفافية والمساءلة في القطاع الزراعي، مما يعزز الثقة في الاستثمارات ويساهم في تعزيز النمو الاقتصادي المستدام.

ومن هنا تبلورت هذه الدراسة في محاولة اظهار أهمية التوافق بين المعالجة المحاسبية للمنشآت الزراعية حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري من جهة، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS41) من جهة أخرى. وبناءا على ما تقدم، يمكن صياغة الإشكالية التي سنحاول الإجابة عنها على النحو التالي:

1. إشكالية الدراسة:

كيف يتم تطبيق متطلبات المعيار 41 والنظام SCF لتقييم ومعالجة الأصول البيولوجية المختلفة

الموجودة في المزرعة النموذجية ؟

الأسئلة الفرعية:

في ظل إشكالية الدراسة نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

➤ هل يوجد فرق بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي (41) والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي

SCF؟

➤ ما هو واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسة المزرعة النموذجية "شريف الدين" _ السوقر _ تيارت؟

الفرضيات:

للإجابة على إشكالية البحث سوف يتم صياغة جملة من الفرضيات كأساس ننطلق منه لمناقشة موضوع البحث وهي:

➤ نعم، يوجد فرق بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي

المالي؛

➤ تطبق المؤسسة الزراعية " المزرعة النموذجية" المحاسبة في النشاط الزراعي.

3. أهداف الدراسة:

ان دراسة وتحليل هذا الموضوع لبلوغ الأهداف التالية:

➤ التعرف على طبيعة النشاط الزراعي والمحاسبة الزراعية؛

➤ محاولة تبسيط المعيار المحاسبي الدولي IAS41 (الزراعة) استراض اهم متطلباته، معرفة كيفية الاعتراف

وتقييم الأصول البيولوجية من قبل المؤسسة الفلاحية وفقا لمعيار المحاسبي الدولي رقم 41؛

➤ محاولة التعريف بمفهوم الأصول البيولوجية ومعالجة الأصول المحاسبية لها؛

➤ محاولة دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي (IAS41)، وكيفية

تدليل العوائق لتبسيط التوافق بينهما.

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في سد النقص الذي عرفتته الدراسات السابقة، وذلك بالتعرف على المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي IAS41 الذي أصدرته المعايير المحاسبية الدولية

وبيان متطلباته من جهة أخرى، وهذا بالتشخيص الواقع المحاسبي الراهن في المنشآت الزراعية وتطويره بما يتناسب مع طبيعة النشاط الزراعي.

5. أسباب اختيار الموضوع:

من اهم الدوافع التي أدت الى اختيار هذا الموضوع نذكر العناصر التالية:

أسباب الشخصية:

- الاهتمام الشخصي بموضوع محاسبة القطاع الزراعي؛
- الصلة المباشرة بين هذا الموضوع والتخصص الذي ندرسه؛
- الرغبة في دراسة هذا الموضوع نظرا لأهميته.

أسباب الموضوع:

- أهمية الموضوع كون القطاع الزراعي قطاعا هاما في النشاط الاقتصادي؛
- من اجل فتح مجال البحث للمهتمين بالممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية؛
- الميول الكبير لمعرفة كيفية المعالجة المحاسبية في المنشآت الزراعية.

6. حدود الدراسة:

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

الإطار الزمني:

تمثلت الحدود الزمنية للدراسة النظرية في الفترة الممتدة من شهر نوفمبر 2023 إلى غاية شهر أبريل 2024، أما الدراسة الميدانية كانت من بداية شهر أبريل 2024 إلى غاية شهر ماي 2024.

الإطار المكاني:

اجراء دراسة حالة في المزرعة النموذجية شريف الدين _ سوقر_ تيارت؛

7. المنهج المعتمد في الدراسة:

من اجل تحقيق النتائج المتواصل اليها والاجابة على الإشكالية المطروحة، فقد اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الجانب النظري في عرض مختلف المفاهيم حول الأصول البيولوجية والمنشآت الزراعية، اما التحليل في التطرق لدراسة في المؤسسة المزرعة النموذجية.

8. الدراسات السابقة:

/حيرش عبد القادر، دويس عبد القادر، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية بين النظرية والتطبيق «دراسة تحليلية مقارنة»، الملتقى الدولي الحضوري عن بعد بعنوان: واقع المحاسبة القطاعية في الجزائر بين المعايير الدولية للتقرير المالي والنظام المحاسبي المالي SCF، جامعة باتنة(الجزائر)، يومي 18 و 19 أكتوبر 2023.

هدفت الدراسة الى البحث في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من خلال محاولة اجراء دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي IAS41 والنظام المحاسبي المالي (SCF).

تمكنا من الوصول الى النتائج التالية:

- النظام المحاسبي المالي مستمد مبادئه من المعايير المحاسبية الدولية؛
 - أن كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية اعتمدا على تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة؛
 - تتم عملية الاعتراف بالأصول البيولوجية من قبل المؤسسة فقط عندما تسيطر عليها وتتوقع منافع اقتصادية منها ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛
 - 2/ د. قنعي عزالدين، محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، 2020.
- هدفت هذه الدراسة الى التعرف على كيفية معالجة أنشطة المنشآت الزراعية من وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي؛
- تمكنا للوصول الى النتائج التالية:

- إدراك مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 وبعض مصطلحات المتعلقة به؛
- وهناك تطابق جوهري بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، فير ان الاختلاف الموجود يكمل في ان النظام المحاسبي المالي لم يعطي تعريفا للمنتجات الزراعية او الحصاد او الأصل البيولوجي؛
- ضبط المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات النباتية (المعالجة المحاسبية لمنتجات الحقول، الحدائق والبساتين)؛
- ضبط المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات الحيوانية (المعالجة المحاسبية الخاصة للماشى التسمين، ماشية الإنتاج، ماشية التربية)؛

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

هدفت دراسة هذا البحث الى كيفية تسجيل الأصول المحاسبية وإعطاء تصور لإطارها المحاسبي خاص بها؛

تمكنا من الوصول الى النتائج التالية:

➤ اغلب المنتجات الفلاحية النباتية والحيوانية تعتبر من التثبيات حيث يتم اهتلاكهما واستخراج بضائع او منتجات منها تستعمل كمواد أولية او منتجات نصف مصنعة يتم احتفاظ بها أحيانا في المخزن الى حين احتياجها او يتم استعمالها فور تشكلها (او اكتمال نموها)، او تكون عبارة عن تثبيات اخر؛ وجود بعض الاختلافات ما بين ما هو مطبق في محاسبة القطاع الفلاحي وما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، حيث لدينا بعض الأنشطة تتم في الفلاحة وهي تعتبر تحول حيوي من أصل بيولوجي الى منتج، لكن المعيار يعتبرها تصنيع اقتصادي عادي ليس بيولوجي، كعملية تصنيع المحصولات الفلاحية مثل تحويل الفواكه الى العناصر .

استفاد الباحثان من الدراسات السابقة من خلال:

- صياغة مشكلة البحث وأسئلتها؛
- توضيح أهمية وأهداف الدراسة؛
- تم الاستفادة في مناقشة وتفسير النتائج؛
- مقارنة نتائج الدراسة بنتائج الدراسات السابقة.

ما تميزت به الدراسة الحالية: تميزت هذه الدراسة في محاولة البحث حول تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والنظام المحاسبي المالي SCF، ولمستنا كانت في الاسقاط النظري على المزرعة النموذجية شريف الدين.

10. صعوبات الدراسة:

خلال إعدادنا للمذكرة واجهتنا مجموعة من الصعوبات نوجزها فيما يلي:

- صعوبة الحصول على المراجع المتعلقة بالموضوع؛
- صعوبة الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب التطبيقي؛
- قلة المؤسسات التي تنشط في القطاع الزراعي.

11. هيكل الدراسة:

بغرض تحقيق أهداف الدراسة وجب تقسيمها إلى فصلين، فصل نظري وآخر تطبيقي، بالإضافة إلى

المقدمة والخاتمة، لذا تمثل هيكل الدراسة كما يلي:

الفصل الاول: مدخل نظري حول محاسبة المنشآت الزراعية

للإجابة على إشكالية الدراسة واختيار الفرضيات لابد من اللامام بمختلف جوانب الموضوع والإحاطة به لذلك تم تقسيم هذه الدراسة الى مقدمة وفصلين وخاتمة؛

مقدمة: تتضمن عناصر المنهجية التي يفترض ان يحتويها مقدمة كل بحث سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، الأهداف، أهمية الدراسة، المنهج المتبع... الخ؛

الفصل الأول: تحت عنوان مدخل نظري حول محاسبة المنشآت الزراعية كمدخل لدراستنا، حيث تطرقنا من خلاله الى عموميات حول القطاع الزراعي والأصول البيولوجية والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41، كما عرضنا المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوقر تيارت".

وفيه سنتناول تقديم المؤسسة التي قمنا فيها بدراسة حالة كما قمنا بدراسة مقارنة تحليلية بين النظام المحاسبي الدولي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41؛ وفي الأخير توصلنا الى خاتمة تتضمن اختبارا للفرضيات ومجموعة النتائج وافاق الدراسة.



الفصل الأول

مدخل نظري حول محاسبة المنشآت الزراعية



تمهيد:

لقد اهتمت مختلف دول العالم بمهنة المحاسبة وذلك من خلال اصدار معايير محاسبة دولية خاصة بكيفية المحاسبة في المجال الزراعي، وهذا من خلال استعمالها للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عملية الاعتراف والقياس والإفصاح عن الأصول البيولوجية في القوائم المالية؛ لهذا لا بد من وجود ممارسة محاسبة تختص وتساعد المنشآت الزراعية في تقييم بياناتها وقوائمها من جهة ومن جهة أخرى مساعدة ممارسي مهنة المحاسبة في ضبط أعمالهم الخاصة بهذا النشاط؛ سنعالج في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة الخاصة ومحاسبة الزراعة والنشاط الزراعي ومبادئ والفروض التي تقوم عليها المؤسسات الزراعية بالإضافة الى كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية والحيوانية، وهذا من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة الخاصة والنشاط الزراعي؛

المبحث الثاني: محاسبة المنشآت الزراعية؛

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة الخاصة والنشاط الزراعي

تعد المحاسبة من المجالات المتخصصة التي يقتصر فهمها على المحاسبين، ولكن في الواقع الأمر نجد أن كل فرد يمارس المحاسبة يوميا، وعليه يمكن تطبيق المحاسبة في أي نشاط أو وحدات اقتصادية سواء بنكا أو مصنع أو متجر أو مزرعة، ففي كل الأحوال فأنت تتعامل مع مفاهيم محاسبة ومعلومات المحاسبية؛

المطلب الأول: المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية)

تعتبر المحاسبة الخاصة من أهم القطاعات الاقتصادية التي تعتمد عليها الدول لتسيير مختلف قطاعاتها.

أولا: تعريف المحاسبة الخاصة (قطاعية)

المحاسبة الخاصة هي المحاسبة المالية في أحد القطاعات التي تتفرد ببعض الخصوصيات و لهذا تسمى أيضا بالمحاسبة القطاعية¹.

وتعرف المحاسبة القطاعية على أنها المحاسبة التي تهتم بالتسجيلات المحاسبية لمختلف القطاعات الاقتصادية كقطاع التأمين، الفلاحة، البناء، البنوك الفندقية، وغيرها من القطاعات على أن تكون هذه التسجيلات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية مع مراعاة خصوصية كل قطاع من القطاعات المذكورة سابقا؛

ثانيا: خصائص وأغراض المحاسبة الخاصة

تتمثل خصائص وأغراض المحاسبة الخاصة فيما يلي:

1. خصائص المحاسبة الخاصة:

- ✓ مناقشة وتحليل المحاسبة من حيث تحديد الأنشطة المتخصصة وقياسها والإفصاح عنها بالتقارير المالية والبيانات المالية المعدة وفق النظام المحاسبي لكل قطاع متخصص؛
- ✓ تحليل القواعد المحاسبية الوطنية والتي تجري محاولاتها جادة لتكييفها وفق معايير المحاسبية ذات الصلة بالأنشطة المتخصصة؛
- ✓ اعتماد التبسيط في العرض المعالجة المحاسبية في الدفاتر والتقارير المالية بمختلف القطاعات؛

¹ المحاسبة الخاصة (محاسبة القطاعية) مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير قسم العلوم التسيير، جامعة باتنة (الجزائر) 2015.2016 ص 2.

من التعريفات السابقة يمكن أن نستنتج ما يلي:

✓ إعداد المعايير والتقارير المالية عند التوجه بالعمل على الصعيد الدولي؛

2. أغراض المحاسبة الخاصة: تهدف المحاسبة الخاصة إلى تحقيق الأغراض التالية:¹

✓ توفير المعلومة المالية التي تؤكد مدى صحة وسلامة استخدام الموارد المالية للمؤسسة؛

✓ توفير المعلومة المالية التي تؤكد صحة تطبيق المحاسبة الصحيحة؛

✓ توفير البيانات اللازمة التي تساعد في اتخاذ القرارات؛

✓ توفير المعلومة المالية للأطراف الخارجية؛

✓ تحديد المركز المالي ونتيجة النشاط؛

✓ توفير البيانات اللازمة للإفصاح المالي الكافي؛

✓ توفير المعلومة اللازمة لإدارة الضرائب؛

ثالثاً: فروع المحاسبة الخاصة:

تحتوي المحاسبة الخاصة على عدة فروع أهمها:

1. قطاع البناء:

هو عقد مبرم بين طرفين هما المقاول المنفذ للمقولة، والعميل المستفيد من المقولة، لإنشاء أصل واحد

مثل جسر مبنى، خزان، خط أنابيب، طريق، سفينة، أو النفق².

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم Isa11 عقد المقولة على أنه "عقد يتم التفاوض فيه خصيصاً لتشييد

أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا

والوظيفة أو العرض النهائي أو الاستخدام؛

2. قطاع التأمين:

لغة: معناه الضمان والقدرة على درء الأخطاء؛

1 - حكمت أحمد الراوي، دراسات في محاسبة المنشآت الخاصة، عمان (الأردن) 1996، بدون صفحة.

2 - النور. أ. ط. أ. ق. تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد 24، العدد 103، 2018.

اصطلاحاً: يعني الاتفاق الذي يلتزم من خلاله المؤسسة المختصة في التأمينات وفق عقد قانوني بمقتضاه يلتزم المؤمن (مؤسسة التأمين) بأن تؤدي إلى المؤمن له أو المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه المنصوص عليه في العقد، ذلك مقابل قسط أو أي دفعة مالية يؤديها المؤمن له للمؤمن (مؤسسة التأمين).¹

1. قطاع البنوك

البنك هو مؤسسة مالية تقوم بمختلف الوظائف التي تتمحور حول العمليات المتصلة بالنقود إيداعاً وسحباً حسب رغبة الزبائن وحاجاتهم؛

2. قطاع الزراعة:

تعرف الزراعة على أنها " عملية استغلال وفلاحة الأرض لإنتاج المحاصيل النباتية كالقمح والأرز وغيرها تعرف بمعناها الواسع الذي لا يقف عند مجرد بذر الأرض وفلاحتها وريها وجني المحصول وإنما يلحق بالزراعة أنشطة أخرى قد تكون تابعة أو مكملتها لها، كتربية المواشي وإنتاج منتجات الألبان وتربي الدواجن وأعمال التشجير وغيرها. "

المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المالي المحاسبي إعادة صياغة للمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، والذي يندرج في إطار عمليات التحديث التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي الذي باشرته الجزائر كما وضع النظام المحاسبي كأداة تتكيف مع التغيرات الاقتصادية والمالية وجعله يتناسق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

أولاً: مفهوم النظام المالي المحاسبي

إن النظام المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض الكشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية².

¹ - حافظ حسن شعيب - محاسبة المنشآت المالية (البنوك - شركات التأمين)، مكتبة عين الشمس 2001، بدون صفحة.

² - ايت محمد مراد وابحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات واهداف"، ملتقى دولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبية الدولية جامعة البليدة (الجزائر)، 2009، ص:05.

يعتبر النظام المحاسبي المالي دليل المحاسب خلال ممارسته لمهنة المحاسبة، حيث يطبق النظام على كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك المحاسبة المالية وهي:

- ❖ الشركات الخاضعة للأحكام القانون التجاري، والتعاونيات؛
- ❖ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- ❖ وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها نشاطاتها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة؛

ثانيا: المحاسبة الزراعية وفق النظام المحاسبي المالي

أما المحاسبة الزراعية فهي تعرف على أنها نوع من أنواع المحاسبة تهتم بتطبيق المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية لغرض احتساب النشاط الزراعي و الذي يقصد به إدارة المؤسسة للتمويل البيولوجي للحيوانات الحية، والتي تتمثل في عمليات التكاثر و الحصول على المحصول زراعي و تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعا و كما، ولا ينحصر النشاط الزراعي في استغلال الأراضي الزراعية فقط بل يهدف ليشمل العديد من الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق العديد من المنتجات¹.

¹ - مولاي حسين، محاضرات في مقياس المحاسبة الزراعية لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة (الجزائر)، 2014/2015.

ثالثا: تقسيمات النشاط الزراعي وتصنيفاته حسب SCF

نوع النشاط	الأقسام	التصنيف المحاسبي
النشاط النباتي	المحاصيل الحقلية	تعتبر أصولا متداولة، تعد مخزونات تسجل في المجموعة الثالثة (المخزونات)
	منتجات البساتين وحدائق الفاكهة	أصول ثابتة وتمر بثلاث مراحل (الإنشاء، الإثمار، الشيخوخة). مرحلة الإنشاء: تقتت 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 (ح/60)) ، في نهاية كل سنة تحول هذه الفترة إلى استثمارات قيد الإنجاز، حي يتم دمج كل المصاريف التي إنفاقها من قيمة شرائها في ح/2340 ملا من مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ومبدأ استقلالية الدورات، عندما تصبح الشجيرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها إلى أصول منتجة (ح/240 أشجار مثمرة). مرحلة الإثمار: عندما جني الثمار يتم ادخالها للمخزن بتكلفة الإنتاج (ح/2551 منتجات تامة الصنع من أصل نباتي)، ويتم إخراجها من المخزن عند البيع، ويتم اثبات قسط الاهتلاك سنويا خلال هذه المرحلة، حتى تصل إلى مرحلة الشيخوخة. مرحلة الشيخوخة: أين يتم التنازل عليها أو ترحل أو تخرج من أصول المؤسسة.
النشاط الحيواني	ماشية التربية	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
	ماشية الألبان	يسجل في المجموعة الثانية التثبيتات (ح/25 أصول بيولوجية حيوانية)، تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتتحمل 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 العمل	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)، وتقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف تسجل في المجموعة السادسة الأعباء.
ماشية التسمين	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)، وتقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف تسجل في المجموعة السادسة الأعباء.	

المصدر: أشواق بن قدور، بوبكر شماخي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية المجلة 11، 2020 ص43.

المطلب الثالث: ماهية النشاط الزراعي

تلعب الزراعة دورا كبيرا في اقتصاد الدولة باعتبارها قطاعا رائدا في التنمية الشاملة لذلك تشجع الدول المشروعات الزراعية لذلك سنتطرق إلى معرفة أهم مفاهيم المتعلقة بالزراعة وانعكاساته المحاسبية؛

أولا: ماهية الزراعة

يعتبر النشاط الزراعي من أهم النشاطات التي تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية، باعتباره مصدرا أساسيا للغذاء وتوفير المواد الأولية؛

1. مفهوم الزراعة:

رغم تعدد تعريف الزراعة وتنوعها إلا أن أكثر التعاريف أهمية هو: الزراعة وهي العناية بالأرض، أما المعنى الذي نقصده في الزراعة تشمل جميع فعاليات التي يقوم بها المزارع كالفلاحة الأرض وزراعتها بالإنتاج المحاصيل النباتية والحيوانية. وقد عرف مجلس المعايير المحاسبية الزراعية على "إدارة عملية التحول الحيواني والنباتي للحصول على إنتاج لغرض الاستهلاك أو المتاجرة أو التصنيع أو الإكثار¹.

ويقصد بالزراعة أيضا تلك التي تقوم باستغلال نشاطات المشروعات الكبيرة التي تتخذ شكل شركات مساهمة أما المزارع الصغيرة فإن صغر حجم ما يمتلكه من الرقعة الزراعية إلى جانب قيامه بالعمل بنسبة أو مع اعتماد أفراد أسرته في أغلب الأحيان في معيشته على إنتاج أرضه وماشيه بالإضافة إلى انتشار الأمية بين المزارعين كل ذلك قد لا يشجع المزارع الصغير على انتفاع بالأهداف المحاسبية وإمساك الدفاتر.²

2. تعريف النشاط الزراعي:

يعرف المجلس معايير المحاسبية الدولية النشاط الزراعي بأنه إدارة المشروع البيولوجي والمحصول للأصول البيولوجية المعدة للبيع أو التحول إلى محصول زراعي أو إلى أصول البيولوجية إضافية.³

¹ - منى كامل احمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في النشاط الزراعي، مجلة كلي بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 36، العراق 2013، ص 346.

² - خيرت ضيف، المحاسبة والتكاليف الزراعية، دار النهضة العربية، لبنان، 2010، ص 07.

³ - احمد حلمي جمعة، محاسبة الأصول البيولوجية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، (الأردن)، 2013، ص540.

ويعتبر النشاط الزراعي بمثابة عملية إدارة تحويل الأصول البيولوجية التي هي على قيد الحياة إلى منتجات فلاحية كما يتكون النشاط الزراعي في معناه الواسع من المجموعات العمليات الزراعية البيولوجية أو بعض المجالات التالية¹:

1.2. نشاط الاستزراع: يتمثل في إنبات البذور والشتلات بهدف إنتاج محاصيل علفية كالحبوب والقطن والخضروات والنباتات الطبية.

نشاط التصنيع وتسويق المحاصيل: ويضم هذا الفرع مختلف الصناعات الريفية الخفيفة كصناعة الألبان وعصر الزيتون وإنتاج الروائح والزيوت العطرية؛

3.2. نشاط الإنتاج الحيواني: وهو النشاط متعدد الفروع يتضمن تربيته المواشي بغرض تسمين أو إدرار اللبن أو الإكثار وكذا الحصول على الصوف من الغنم ويدخل في هذا المجال تربية الدواجن وعسل النحل؛

4.2. نشاط الاستصلاح: وهو ما يتضمن مشروعات تمهيد وتزويد وإعداد أراضي البور وجعلها صالحة للزراعة؛
ثانياً: أشكال الأنشطة الزراعية

1. نشاط النباتي: يتمثل هذا النشاط في مشروعات الزراعة بالاستصلاح الأراضي الزراعية وبيع المحاصيل

المتأتية من هذا النشاط. والمميز من هذا النشاط أنه يتعامل مع مجموعة من العوامل الطبيعية التي يكون لها تأثير مباشر مثل التربة والعوامل الجوية، وكذا العامل البشري والمستلزمات المادية من الآلات ومعدات وأسمدة وبذور وغيره ذلك تعتبر كأهم عامل؛

وفي النشاط النباتي لا توجد معادلة فنية ثابتة يخرج بمقتضاها المنتج طبقاً للمواصفات والكميات المطلوبة بل لأنه إذا كانت الفنون الزراعية المعروفة والمدروسة والمقرر لأن درجة الخصوبة الأرض وصلاحيته الأحوال الجوية وجودة البذور والأسمدة وغير ذلك من العوامل الحيوية التي تتداخل في تأكيد في الكمية وجودته ومن ثم تكلفته ويشمل النشاط النباتي مجموعة من المنتجات النباتية تنقسم إلى الأنواع التالية²:

1.1. محاصيل الحقلية: وتتكون من نوعان: النوع الأول من المحاصيل النباتية كالمح والقمح والشعير والذرة والأرز. أما

النوع الثاني فهو الخضراوات مثل الطماطم والفاصولياء وغيرها، ومنه فإن هذه المحاصيل بنوعها لا يمكن عدّها اصولاً ثابتة بالنسبة للمزرعة، وذلك لأن دورة حياتها أو دورة بقائها في الحقل لا تتجاوز السنة، فإن

¹ سالمى محمد دينوري، المحاسبة الزراعية الخاصة والنوعية في النشاط المبادئ والفروض، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 08، جامعة الوادي (الجزائر)، ص 194-195.

² سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وإيراداتها في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 82، العراق، 2006، ص 226.

بعض هذه المحاصيل يكون عمره أشهر معدودة لا يتجاوز أربعة أشهر والبعض الآخر ثمانية أو تسعة أشهر وفي الأحوال لا يتجاوز السنة لذلك تعد هذه المحاصيل من الأصول المتداولة بالنسبة للمزرعة؛

2.2. منتجات البساتين (الفواكه): وهذه المنتجات تختلف عن الأول من المحاصيل، المميز في هذه المنتجات انها تبقى الأكثر من السنة مالية واحدة في المزرعة قبل ان تثمر وهي تحتاج الى راس المال ثابت كبير ان اغلبها يستغرق أكثر من ثلاث سنوات مثل: الرمان، البرتقال والتفاح وغيرها، وهذا النوع يعد من الأصول الثابتة للمزرعة، الان هذه الأشجار تستغرق فترة طويلة من الزمن لكي تصبح قادرة على الاثمار وأخيرا مرحلة التدهور .

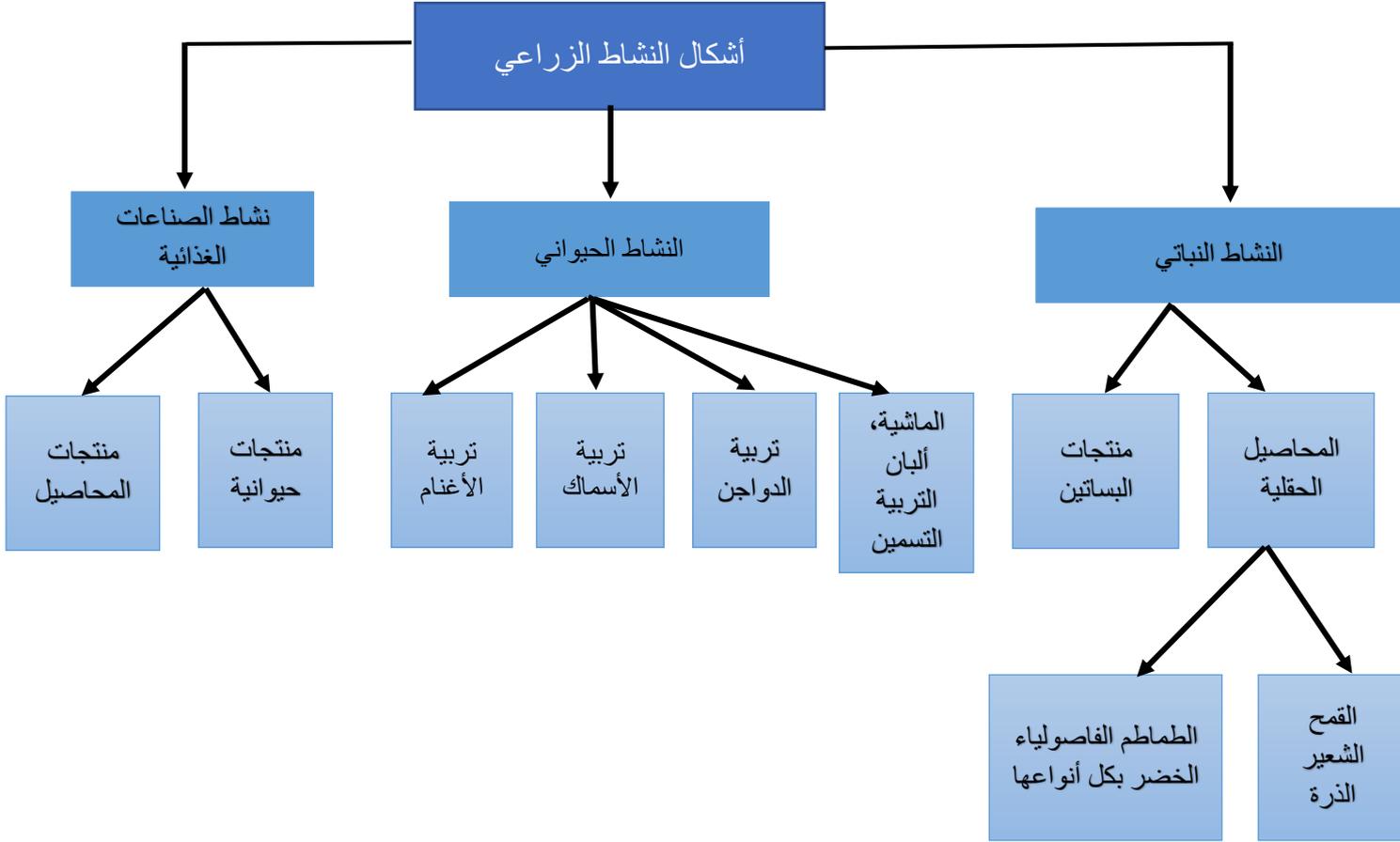
2. النشاط الحيواني: يقصد بالنشاط الحيواني هو تربية الحيوانات من شتى أنواع المواشي و الدواجن والاسماك وغيرها وهذا اما لبيعها كمنتجات و الاستفادة من الأرباح المحققة منها إعادة إنتاج حيوانات تستخدم بدورها كأصول منتجة، وكذلك يشمل تربية النحل، ومن الملاحظ على ان هذا النشاط يتعامل مع كائنات حية تختلف عن المحاصيل الحقلية و المنتجات الزراعية الأخرى ¹.

3. نشاط الصناعات الغذائية: وهي الصناعات التي تعتمد على المنتجات الزراعية مثل: صناعة الاعلاف او صناعة الالبان وغيرها. ² حيث ان هذا النشاط يعتبر ثانويا لأنه يقوم على تحويل المحاصيل الزراعية الى منتجات، حيث تتميز هذه الصناعات باعتمادها أساسا على إنتاج الزراعي وعلى إنتاج الحيواني؛

¹ - سنان زهير محمد، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وإيراداتها في المنشآت الزراعية ، المرجع سبق ذكره، ص 227.

² - جمانة حنظل التميمي، وكفاح جبار حسين، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي العدد 31، 2021، ص 171.

الشكل رقم 1: اشكال النشاط الزراعي



ثالثاً: الفروض والمبادئ المحاسبية في المؤسسات الزراعية.

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

وتبسط من إجراءاتها؛

1. الفروض المحاسبية: تقوم المحاسبة على الافتراضات التالية:

1.1. فرض استقلال الوحدة المحاسبية: يفترض المحاسب ان المشروع يستمر في اعماله الى مالا نهاية ويعتبر هذا الفرض أساسا لقيام المحاسب بتقييم الأصول بقيمتها التاريخية دون القيمة الإستبدالية طالما ان المشروع مستمر في اعماله¹.

2.1. فرض ثبات القياس النقدي: يفترض المحاسب ان النقدية هي وحدة لقياس الملائمة لتحديد قيمة العمليات، كما يفترض ثبات القوة الشرائية للنقود على مر الزمن أي ان المحاسب لا يأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تطرأ على المستوى العام للأسعار، حيث التي تنادي بالمحاسبة على أساس التغيرات في المستوى العام للأسعار؛

3.1. فرض الفترات المحاسبية: حيث ان المشروع المستمر في اعماله فان الامر يتطلب معرفة نتيجة نشاطه من ربح او خسارة الانتظار حتى يتم تصفية اعماله، ولكن المستثمرين والجهات الحكومية يرغبون في معرفة نتيجة النشاط على فترات قد تكون شهرا دورية، لذلك يفترض المحاسب ان حياة المشروع مقسمة الى فترات قد تكون شهرا او ربع سنة. ويتم اعداد حسابات ختامية لهذه الفترة و مركز المالي للمنشأة ويفضل ان تكون الفترة المحاسبية سنة تسهل تحديد صافي الدخل عنها².

2. المبادئ المحاسبية: تقوم المحاسبة الزراعية على المبادئ التالية³:

1.2. مبدأ التكلفة التاريخية: بمقتضى هذا المبدأ يتم تقييم كافة عناصر الموارد الاقتصادية واستخداماتها والمصاريف والإيرادات التي تعبر عنها القوائم المالية بنكلفتها الاصلية بغض النظر عن كافة التقلبات في القيمة الاقتصادية التي تتعرض لها نتيجة التغيرات المستمرة في القوة الشرائية للنقود.

2.2. مبدأ تحقق الإيراد: ان الإيرادات لا تتم اثباتها في السجلات المحاسبية في حال تحققها عن طريق البيع الفعلي باعتبار عملية البيع دليل ماديا وملموسا كافيا وفق المعرف المحاسبي المطبق بهذا المجال؛

¹ سالمى الدينوري، المحاسبة الزراعية والنوعية في النشاط الزراعي، المبادئ والفروض، المرجع سبق ذكره، ص ص 195-196.

² المرجع السابق، ص 200

³ زينة حمزة خضير، الإطار النظري للمحاسبة المالية، كلية المستقبل، قسم المحاسبة، المرحلة الثانية المحاسبة المتوسطة 1، بدون صفحة.

3.2. **مبدأ المقابلة:** من اهداف اعداد القوائم المالية بيان نتيجة عمل الوحدة المحاسبية من ربح او خسارة عن مدة مالية معينة ولتحقيق الهدف المذكور لابد من تحديد إيرادات الفترة المحاسبية وتخصم منها المصاريف المرتبطة بها ولنفس الفترة بغية الوصول الى صافي الدخل؛

4.4. **مبدأ الحيطة والحذر:** ان هذا المبدأ يفسر السياسة والإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهة الخسائر والأرباح المتوقعة فاذا توقعت الشركة وصولها الى أرباح فان الأرباح لا تؤخذ في الحسبان حتى يتم تحقيقها اما إذا توقعت خسائر فأنها تأخذها في الحسبان ويحتاط لها؛

5.2. **مبدأ الإفصاح:** يجب ان نراعي أي تغير في استخدام القواعد المحاسبية اذا كان هذا التغير سيؤثر على أي نتيجة المشروع وعلى مركزه المالي¹.

6.6. **مبدأ الثبات النقدي:** تسجل المصاريف (الأعباء والاستثمارات) والإيرادات حسب قيمتها التاريخية بالعملة الوطنية و تنتج هذه التدفقات عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع الأطراف الأخرى².

¹ - عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، دار النجاح للطباعة، ص 29.

² - نواصر محمد فتحي وطبيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 51.

المبحث الثاني: محاسبة المنشآت الزراعية.

تعد المحاسبة الزراعية من اهم المواضيع التي تتطلب الاهتمام تطراً لأهميتها وتعدد المزايا والمنافع التي تحققها، لذا تعتبر الزراعة المورد الأساسي في تلبية الاحتياجات الغذائية لسكان وسد الفجوة الغذائية، وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الإنتاجية لهذا القطاع، باستخدام محاسبة تساهم في تطوير هذا النشاط، لذا يهدف هذا البحث الى التعرف على أنواع النشاط الزراعي وخصائصه وكذلك التعرف على ماهية محاسبة المنشآت الزراعية؛

المطلب الأول: المحاسبة الزراعية

يهدف هذا المطلب الى التعرف على ماهية المحاسبة الزراعية وفروعها وذلك اهم مميزاتها وأهدافها.

أولاً: ماهية المحاسبة الزراعية.

1. تعريف المؤسسة الزراعية:

تعرف المؤسسة الزراعية على انها الوحدة الإنتاجية داخل البنيان الاقتصادي الزراعي التي تنتج مختلف السلع الزراعية حيوانية كانت ام نباتية، وذلك نتيجة القرارات التي تتخذ على مستوى هذه الوحدة والمتعلقة باستخدام الموارد المتاحة للإنتاج مختلف السلع الزراعية؛

2. مفهوم المحاسبة الزراعية:

هي نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتطبيق المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية بغرض احتساب النشاط الزراعي و الذي يقصد به إدارة الشركة لتمويل البيولوجي للحيوانات او النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) التي تتمثل في عمليات التكاثر و الحصول على محصول زراعي او تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعاً وكمياً¹، وتشمل المحاسبة الزراعية الفروع التالية²:

1.2. المحاسبة المالية الزراعية: هي تطبيق للمبادئ والأسس والفروض المحاسبية المتعارف عليها في الوحدات التي تمارس نشاطاً او أنشطة زراعية بهدف قياس نتائج الاعمال لهذه الوحدات عن فترة زمنية معينة واعداد المركز المالي في تاريخ معين؛

¹ - وليد عمر البشير إبراهيم، مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان المعيار المحاسبي رقم 41، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزيرة، (السودان)، نوفمبر 2016، ص 67.

² - ايمان عباس حلمي واخرون، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، الطبعة الاولى، كلية التجارة، جامعة القاهرة (مصر)، 2021، ص 16.15.

2.2. محاسبة التكاليف الزراعية: هي تطبيق الأسس ومبادئ وطرق محاسبة التكاليف في الوحدات التي تمارس نشاطا او أنشطة زراعية بغرض قياس تكلفة النشاط الزراعي، والرقابة عليه، وترشيد القرارات الإدارية من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل الاحداث التكليفية بالوحدة ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية؛

3.3. المحاسبة الإدارية: هي تطبيق لمفاهيم وأساليب وطرق المحاسبة الإدارية في المشروعات الزراعية بهدف قياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها من اجل مساعدتها في رسم السياسات، والتخطيط، وترشيد القرارات، والرقابة والمتابعة، وتقييم الأداء والنتائج، وإدارة المنشأة بكفاءة وفعالية.

ثانيا: مميزات المحاسبة الزراعية¹: الزراعة في الواقع هي صناعة من نوع الخاص، فالمزرعة تنتج حبوبا او ينتج المصنع الصلب والأحذية والاقمشة، الا ان الأهم عنصر في ثمن تكلفة معظم المنتجات الزراعية هو العمل. ومن هذا يتضح لنا ان المحاسبة الزراعية أكثر تعقيدا من المحاسبة الصناعية لأنها تحتاج الدقة والعناية بسبب أهمية عنصري العمل والمصروفات وعدم أهمية المواد الأولية التي هي أسهل تحديدا في ثمن التكلفة؛ وتظهر لنا هذه الصعوبة بشكل واضح من الخصائص الاتية التي تميز الزراعة عن الصناعة والتجارة عدد المنتجات في المزرعة أكثر منها في المشروع الصناعي على العموم؛

تعطي بعض الأصول عدة منتجات مثل البقر والجاموس و (العجول، البان، لحوم) القمح (حبوب، نبق، وقش) الماشية (الصوف والالبان وانتاج عن طريق التناسل)؛

تستهلك بعض المنتجات الزراعية داخل المزرعة كاللحوم والخضروات وغيرها، فيجب مراقبة هذا الاستهلاك لتسوية مختلف الحسابات، يصعب تحديد كمية وقيمة المنتجات المستهلكة بهدف الكمية والدقة؛

أحيانا تدفع مكافئة العمال عينا دون دفع نقود فمثلا تعطي لهم محاصيل زراعية او تعطي لهم أراضي لزراعتها نظير اجرهم او يقدم لهم الغذاء من المنزل؛

ثالثا: اهداف المحاسبة الزراعية:

¹ امينة قنات، حسن بوشيشة، محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل (الجزائر)، 2022، ص، 16.15.

تتمثل اهداف المحاسبة الزراعية في ¹:

- ✓ حصر وتسجيل عناصر المدخلات والمخرجات التي تنتج عن العمليات المالية للمشروع؛
- ✓ تحديد نتائج العمليات من ربح وخسارة في نهاية كل فترة مالية؛
- ✓ تحديد إثر العمليات المالية على الحالة المالية المشروعات (المركز المالي)؛
- ✓ امتداد الإدارة بالمعلومات وتقارير الازمة بخصوص المركز المالي وإثر العمليات المالية على ربحية المشروع وذلك للاستفادة منها داخليا في توجيه العمليات المستقبلية او خارجيا في امداد أصحاب راس المال بالمعلومات الازمة عن استخدام هذه الأموال خارج المشروع.

المطلب الثاني: محاسبة المنشآت الزراعية:

لقد ازدادت أهمية نشاط المنشآت الزراعية خلال السنوات الماضية من اجل توفير متطلبات البشرية من الإنتاج الزراعي والحيواني، والتي تمثل أهمية قصوى من اجل استمرار حياة الانسان وسد احتياجاته الأساسية من الغذاء؛

أولا: اهداف المحاسبة المنشآت الزراعية:

وتهدف المحاسبة في المنشآت الزراعية الى تحقيق ما يلي ²:

1. تحديد نتيجة نشاط المنشأة الزراعية: حيث يتم تحديد نتيجة نشاط المنشأة الزراعية ككل من ربح او خسارة عن الفترة المالية، والتي قد تتمثل في سنة مالية كاملة او موسم زراعي او دورة زراعية، وذلك بمقابلة إيرادات وتكاليف المنشأة الزراعية خلال الفترة المالية؛
2. تحديد المركز المالي للمنشأة الزراعية: حيث يتم تحديد المركز المالي للمنشأة الزراعية في نهاية الفترة المالية من خلال تحديد أصول وخصوم المنشأة في ذلك التاريخ؛
3. توفير وسائل الرقابة المالية: حيث يتم توفير وسائل الرقابة المالية للمحافظة على أصول (ممتلكات) المنشأة الزراعية من خلال استخدام الحسابات الاجمالية والتفصيلية للأستاذ العام والفرعي، واستخدام الموازنات التقديرية؛

¹ - محمود عرفة، المحاسبة الزراعية مدونة مالك للمحاسبة، 2011، 2010 ص.05.

² هاشم احمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة حسابات المهن الحرة (غير التجارية) حسابات الجمعيات والنوادي المحاسبة في شركات النقل البحري المحاسبة في المنشآت الزراعية، الدار الجامعية للطبع والنشر(مصر)، 2000 ص.95.

4. **ترشيد القرارات الإدارية:** حيث يتم ترشيد قرارات إدارة المنشأة الزراعية من خلال توفير البيانات التحليلية للإدارة لتمكينها من اتخاذ القرارات الرشيدة بما يحقق تعظيم الربحية، وترشيد الأداء؛

5. **توفير البيانات التي تطلبها الجهات الخارجية:** حيث يتم توفير البيانات التي تطلبها الجهات الخارجية (كوزارة الزراعة، ووزراء الري واستصلاح الأراضي ووزارة التخطيط...) من خلال توفير البيانات اللازمة لهذه الجهات عن الأنشطة الزراعية.

ثانياً: خصائص النشاط في المنشآت الزراعية.

تتميز الأنشطة في المنشآت الزراعية بمجموعة من الخصائص والتي تميزها عن غيرها من الأنشطة الاقتصادية للمنشآت الأخرى، ويترتب على هذه الخصائص مجموعة الانعكاسات المحاسبية الواجب مراعاتها عند تصميم النظام المحاسبي الملائم للتطبيق في المنشآت الزراعية. وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي¹:

1. **تأثر الأنشطة الزراعية بالعوامل الطبيعية:** تتأثر الأنشطة الزراعية، سواء اكانت أنشطة انتاج حيواني او أنشطة انتاج زراعي بالعوامل الطبيعية فالظروف المناخية (كالحرارة والرطوبة والامطار)، والعوامل الوبائية (كالإصابة بالآفات والامراض الحشرية والفطرية)؛

ويترتب على ذلك صعوبة تقدير كميات الإنتاج للفترة القادمة وتقدير قيمته بما يمكن المسؤولين من وضع خطة شاملة يرتبط بها المنفذون وتتخذ كهدف يمكن من متابعة النتائج الفعلية والرقابة عليها؛

2. **تأثر الأنشطة الزراعية بالعوامل الموسمية:** تتأثر الأنشطة الزراعية بالعوامل الموسمية، كالصيف والربيع والخريف والشتاء، حيث يكون لكل نشاط زراعي موسم معين يزدهر فيه ويصبح انتاج تام خلاله ومع ذلك فان الطلب على الأنشطة الزراعية هو طلب مستمر طوال العام؛
ويترتب على ذلك زيادة تكاليف التسويق كنتيجة كما يلي:

- ظروف الاستعانة بخدمات التخزين كوسيلة أساسية للتوفيق بين موسمية الأنشطة الزراعية واستمرار الطلب على الأنشطة الزراعية طوال العام؛
- ضرورة الاستعانة بخدمات التخزين الملائمة للمحافظة على منتجات الزراعة من التلف؛
- كبر حجم او وزن المنتجات الزراعية بالنسبة لقيمتها بالتالي ارتفاع تكاليف التخزين والنقل؛

¹ المرجع السابق، ص، 97.

3. تأثير الأنشطة الزراعية بمعيشة المزارع: تتأثر الأنشطة الزراعية بمعيشة المزارع واسرته، حيث يعملون في النشاط الزراعي ويستهلكون جزءا من انتاجه؛

ويترتب على ذلك بعض المشاكل المحاسبية تتمثل فيما يلي:

- صعوبة الفصل بين نفقات النشاط الزراعي ونفقات المزارع واسرته؛
- صعوبة الفصل بين إيرادات النشاط الزراعي وإيرادات المزارع واسرته.
- صعوبة قياس نتيجة النشاط في المنشآت الزراعية وتحديد مركزها المالي؛

3. ارتفاع نسبة الأصول الثابتة من الأنشطة الزراعية: تتأثر الأنشطة الزراعية بارتفاع نسبة الأصول الثابتة

بها والتي قد تصل الى 75% من راس المال المستثمر. وتتمثل هذه الأصول الثابتة في الأصول ثابتة جيدة كالماشية والأغنام والدواجن المقتناة بغرض استخدامها وليس بغرض البيع؛

ويترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشآت الزراعية، وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة،

مما يستلزم ان يتجه المزارع الى تدد انشطته الزراعية والقيام بأنشطة زراعية إضافية لن تحمل المزارع بتكاليف كبيرة لانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة؛

4. تعدد المنتجات النشاط الزراعي الواحد: تتميز الأنشطة في المنشآت الزراعية بتعدد منتجات النشاط

الزراعي الواحد، فنشاط الحدائق والبساتين ينتج عنه انتاج الفواكه، وعسل النحل من تربية النحل، وانتاج

الخضروات، كما ان نشاط تربية الماشية ينتج عنه انتاج الالبان، والأسمدة العضوية؛

ويترتب على ذلك مشكلة توزيع التكاليف والنفقات المشتركة على المنتجات المتعددة، ومشكلة معالجة صافي

ايراد المنتجات العرضية كخصم من تكاليف المنتجات الأساسية كبيرة القيمة او خصم من تكاليف تلك المنتجات

العرضية وازهارها بشكل مستقل في الحسابات والقوائم الختامية؛

المطلب الثالث: أنواع المخزون الزراعي.

يتسم المخزون الزراعي بعدة خصائص فريدة تميزه عن غيره من أنواع المخزون الأخرى، ويرجع ذلك للاختلاف

طبيعة الأنشطة الزراعية ن غيرها من الأنشطة الأخرى.

أولاً: أنواع المخزون الزراعي وفروعه:

يضم النشاط الزراعي عدة فروع تتمثل فيما يلي¹:

1. **الزراعات الحقلية:** تنقسم الزراعات الحقلية الى محاصيل نباتية موسمية، وزراعة الخضراوات، ويتوقف ما يزرع من النباتات الزراعية بإحدى المزارع على عدد من الظروف لعل أهمها نوع الأرض وما تصلح له من زراعات، وحالة الجو...ويمكن توضيح امثلة عن أنواع مخزون الزراعات الحقلية كما يلي:

أ. **مخزون المحاصيل النباتية:** مثل: القمح، الشعير، الذرة والأرز، الفول؛

ب. **مخزون الخضراوات:** مثل: الفاصولياء، البسلة، وخلافه وهناك بعض الخضراوات تزرع بين الشجيرات القطن، او تحت أشجار الفاكهة؛

2. **الحدائق والبساتين:** تنقسم الزراعات البستانية الى ثلاث أنواع كالاتي:

أ. حدائق الفاكهة؛

ب. نباتات الترية؛

ج. النباتات الطبية والعطرية؛

حيث يتم إقامة مشاتل لحدائق الفاكهة، حيث تخصص قطعة من الأرض بقصد استكثار أصناف معينة من النباتات ز وقد تكون المشاتل مخصصة لنوع واحد من الفواكه. وتمر دورة حياة الحدائق بثلاث مراحل متمثلة في مرحلة الإنشاء، مرحلة الازدهار، مرحلة الاندثار؛

3. **تربية الماشية:** تختلف نواع الماشية التي تفتنيها المنشآت الزراعية، من أبقار وأغنام، وضان، وإبل ويمكن

تحديد فروع نشاط الماشية طبقاً للهدف الرئيسي من تربية الماشية على النحو التالي:

أ. تربية الماشية بهدف الحصول على إنتاجها؛

ب. تربية الماشية بهدف تسمينها وإعادة بيعها؛

ج. تربية الماشية بهدف الحصول على منتجات الزراعية؛

¹ ايمان عباس حلمي واخرون، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، مرجع سبق ذكره، ص، ص،

4. **النشاط الداجني:** يتميز النشاط الداجني بتعدد منتجاته من دواجن تسمين، ونتاج اللحوم من خلال انتاج الدجاج المبدوح، ومجزئات الدجاج، ودواجن للتربية ونتاج البيض، والأسمدة العضوية والكتاكتيت، والاتجار فيها بقصد بيعها؛

5. **نشاط تربية النحل:** تقوم المنشأة الزراعية بتربية النحل بقصد الحصول على نتاجها مثل العسل والشمع الا ان تربية النحل فوائد عديدة منها ما هو ناتج عن تلقيح الازهار، وزيادة إنتاجية المحاصيل الزراعية ومن فوائد تربية النحل أيضا انتاج بعض الادوية لعلاج بعض الامراض بدلا من الادوية الكيماوية، وبذلك تتعدد وتنوع المنتجات الناتجة عن تربية النحل ولا تنحصر فقط على انتاج العسل والشمع؛

6. **نشاط المزارع السمكية:** تتنوع فروع نشاط المزارع السمكية، حيث تحتوي المزرعة السمكية على عدد من الاحواض بحيث يكون لكل حوض وظيفة معينة وتتوقف مساحة هذه الاحواض على كمية الإنتاج المراد انتاجها، فاذا أردنا انشاء مزرعة سمكية الإنتاج الأسماك ابتداء من التفريغ وحتى التسويق، وبالتالي تتنوع فروع نشاط المزارع السمكية ما بين التربية بقصد التفريغ والحصول على نتاجها (الزريعة) او التسمين والاتجار في أجزاء الأسماك، او التربية بقصد إعادة بيع الأسماك حية؛

7. **نشاط تحسين واستصلاح الأراضي الزراعية:** استصلاح الأراضي هو اصلاح عيب واحد او أكثر للأراضي يعيق الزراعة، ويقلل إنتاجية الأرض، وذلك من خلال الاعتماد على تكنولوجيا زراعة الصحراء، وتعدد فروع هذا النشاط كما يلي:

أ. بقصد الانتفاع بها في الزراعة؛

ب. بقصد إعادة بيعها؛

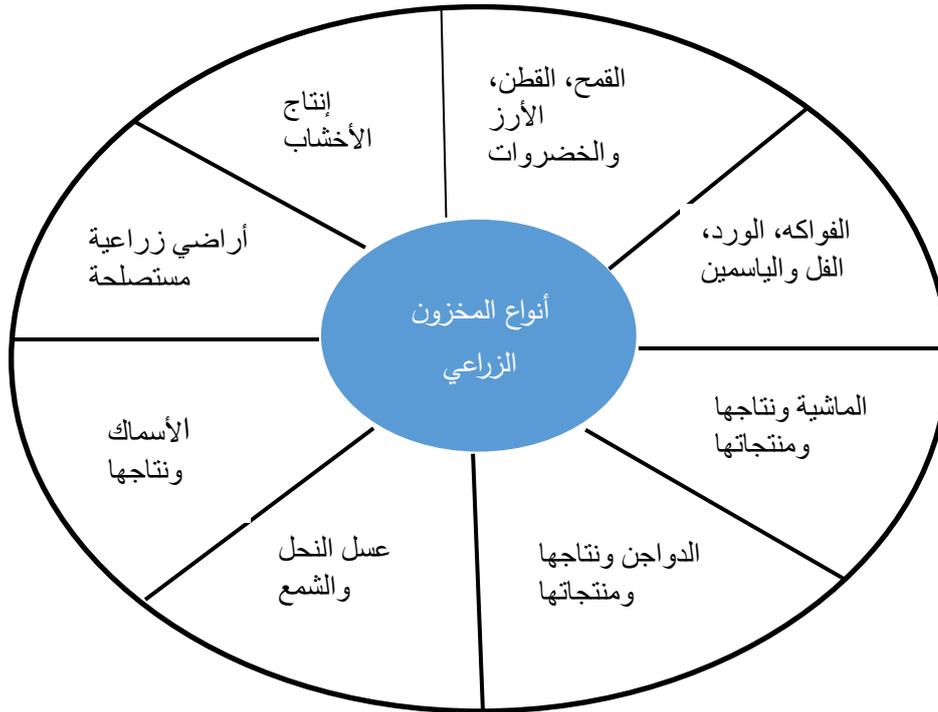
ج. بقصد تأجيرها للغير؛

8. **نشاط انتاج الاخشاب:** تقوم بعض المنشآت الزراعية بزراعة أنواع من الأشجار الخشبية لإنتاج الاخشاب، وإعادة بيعها، الا ان هناك أهمية أخرى لإنتاج الاخشاب فمن خلال التدقيق في هذا النشاط نجد ان الطاقة الخشبية بمثابة الوقود الذي يعتمد على تطور الحضارة، واليوم لا تزال الاخشاب اهم مصدر للطاقة المتجددة وبالتالي تتنوع الأنشطة الناتجة من انتاج الخشب ما بين استخدامه كأحد مصادر المتجددة كالوقود، إعادة بيعه كما هو، بالإضافة لاستغلال الاخشاب في تصنيع الأثاث وإعادة بيعه؛

9. نشاط الصناعات الغذائية: حيث تمارس بعض المنشآت الزراعية بعض الأنشطة الصناعية البسيطة كصناعات غذائية تعتمد على منتجات المزرعة من المحاصيل، والمنتجات الحيوانية مثل صناعة التعليب او صناعة الاعلاف، او صناعة منتجات الالبان... الخ.

يمكن تحديد أنواع المخزون الزراعي الناتج عن الأنشطة الزراعية المختلفة في الشكل التالي:

الشكل رقم 2: أنواع المخزون الزراعي



ثانيا: خصائص المخزون الزراعي:

يمكن تلخيص اهم خصائص المخزون الزراعي فيما يلي¹:

- ✓ وجود بعض العوامل التي يطلب التحكم فيها مثل: البيئة، التربة، والحرارة، والبرودة والامطار؛
- ✓ أغلب الوحدات الإنتاجية الزراعية حيث تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج.
- ✓ مخلفات الإنتاج الحيواني الى الإنتاج النباتي، كما ان الإنتاج النباتي يوفر الاعلاف الخضراء والجافة والتي تتحول الى الإنتاج الحيواني ويترتب على ذلك بعض المشاكل المحاسبية مثل مشكلة تسعير المنتجات الثانوية، اما العرضية وتأثير هذه المنتجات على نتائج اعمال النشاط الزراعي؛

¹ ايمان عباس حلمي واخرون، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، مرجع سبق ذكره، 112.

- ✓ ضخامة قيمة الخدمات التسويقية والتخزينية، لان الإنتاج الزراعي يتسم بالموسمية في الإنتاج، مما يتطلب توفير مخازن ملائمة للتخزين لأنه سريع التلف؛
- ✓ تغيير تبويب الأصول الزراعية الحيوانية من أصل ثابتة الى أصل متداول والعكس بالاختلاف الغرض من اقتناؤها.

ثالثاً: طرق قياس تكلفة المخزون الزراعي.

عند تقييم المخزون الزراعي لابد من تحديد تكلفة كل من البضاعة المباعة (المنصرفه من المخازن) والبضاعة غير المباعة (مخزون اخر مدة) وهناك عدة طرق يتم استخدامها لتحديد تكلفة البضاعة المباعة لغرض إظهارها في قائمة الدخل، وقيمة البضاعة المباعة لغرض اظهارها في قائمة المركز المالي¹.

1. طرق تحديد تكلفة البضاعة المنصرفه من المخازن:

لتحديد تكلفة البضاعة المنصرفه من المخازن، فان هناك عدة طرق محاسبية على المنشأة الزراعية ان تختار المناسب منها والتي تتمشى مع طبيعة النشاط الزراعي التي تعمل به، وفيما يلي شرح لكل طريقة:

1.1. طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً: وهي تعتمد على ان ما يتم شراؤه او انتاجه أولاً يتم صرفه للبيع أولاً

أي ان المخزون المتبقي اخر المدة يكون من اخر كمية مشتريات تم شراؤها او اخر انتاج تم الحصول عليه وبأحدث الأسعار، وبالتالي تتمثل تكلفة البضاعة المباعة في أقدم أسعار البضاعة، وتحمل قائمة الدخل بهذه التكلفة؛

2.1. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً: وتفترض هذه الطريقة ان البضاعة المنصرفه من المخزن للبيع تسعر

بأخر الأسعار، و بالتالي تكون تكلفة البضاعة محددة استنادا على أحدث الأسعار، اما البضاعة المتبقية في المخزن (المخزون) فان تكلفتها تحدد على أساس اقدم الأسعار، و تتميز هذه الطريقة بان تكلفة البضاعة المباعة تكون اقرب مسايرة للأسعار السائدة بالسوق لأنها تحدد بناءا على احدث الأسعار، الا ان تكلفة المخزون الزراعي المعروض في قائمة المركز المالي تعد مختلفة عن الأسعار السائدة في الفترة التي يتم فيها عرض قائمة المركز المالي.

3.1. طريقة متوسط التكلفة: تقوم هذه الطريقة على افتراض ان الوحدات المخزون متشابهة ومختلطة

ويصعب التمييز بينها، لذلك يتم تحديد تكلفة المخزون وتحدد تكلفة البضاعة المباعة باستخدام طريقة

¹ ايمان عباس حلمي واخرون، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، مرجع سبق ذكره، ص، ص،

متوسط التكلفة، حيث يتم استخراج متوسط التكلفة بقسمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع؛

2. تسعير المخزون الزراعي (بضاعة اخر المدة):

ورد في الفكر المحاسبي عدة طرق لتقييم المخزون وتتمثل هذه الطرق فيما يلي:

2.1. طريقة التكلفة: تعتمد هذه الطريقة على تحديد تكلفة المخزون على أساس صافي قيمة الفاتورة بعد استبعاد الالتزامات المختلفة مضافا اليها التكاليف المتعلقة بنقل البضاعة وتخزينها؛

2.2. طريقة التكلفة او سعر السوق أيهما أقل: ظهرت هذه الطريقة لتقييم المخزون تطبيقا لسياسة الحيطة والحذر في المحاسبة، والتي تقضي بأخذ الخسائر المحتملة في الحسبان وعدم أخذ أي أرباح متوقعة، وبناء على ذلك يتم اختيار رقم التكلفة كقيمة للمخزون إذا كان هو الرقم الأقل او اختيار سعر السوق كقيمة للمخزون إذا كان هو الرقم الأقل. مما يعني عدم الثبات على أساس واحد في التقييم، وقد أدى ذلك الى فقد أهمية استخدام هذه الطريقة؛

3.2. طريقة التكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل: تعتبر هذه الطريقة هي الشائعة الاستخدام في الواقع العملي، ويقصد بصافي القيمة القابلة للتحقيق المبلغ الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في الظروف العادية، وذلك بعد استبعاد تكاليف البيع المقدرة، ويمكن أن تقل القيمة الصافية القابلة للتحقيق عن التكلفة لأسباب عديدة، منها انخفاض سعر البيع، حدوث تدهور في حالة المخزون سواء بالتلف او فقدان جزء منه؛

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية في المنشآت الزراعية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

يعتبر النشاط الزراعي من اهم الانشطة الاقتصادية على مستوى العالم، ذلك لما يليه من متطلبات البشرية من الإنتاج الحيواني والتي تمثل اهمية قصوى من اجل حياة الانسان وسد احتياجاته الأساسية؛ تطرقنا في هذا المبحث الى التعرف على اهداف الرئيسية للمعيار المحاسبي 41 "الزراعة" والنطاق الذي يغطيه وبيان الشروط الواجب توفرها للاعتراف والقياس والافصاح عن الأصول البيولوجية في القوائم المالية بالإضافة الى عدة معايير أخرى؛

كما تطرقنا الى محاسبة القطاع الزراعي من وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، وذلك بالتركيز على المعالجة المحاسبية لأنشطة كل من المنتجات النباتية والمنتجات الحيوانية؛

المطلب الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 للزراعة

اعتمد هذا المعيار من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في ديسمبر 2000م ويصبح نافذ المفعول للبيانات المالية للزراعة ضمن المعايير المهنية التي تبين المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والإفصاح المتعلقة بالنشاط الزراعي؛

اولا: مفهوم المعيار المحاسبي الدولي 41

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 بالمقصود بالزراعة النشاطات الزراعية المتعلقة باستغلال الأرض للإنتاج الزراعي والغابات من أجل الحصول على الأخشاب فقط، بل كذلك تربية الحيوانات الحية كالمواشي و الأسماك والتي يطلق عليها معاً بالأصول البيولوجية، اضافة 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 بعد 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 غالبا ما تكون صغيرة أو عائلية في إدارتها ولكن مع الدراسة المتزايدة للمنتج العضوي والتجارة العالمية شاهدنا توسع لهذه الأعمال الحديثة.¹

¹ - القنعي عزالدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04، العدد 02، سبتمبر 2020، ص 149.

قد عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) النشاط الزراعي بأنه " الممارسات المحاسبية في القطاع الزراعي متفاوتة تاريخياً منذ أن استبعدت المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة هذه الأنشطة بسبب طبيعتها المتخصصة، والتركيز بصفة عامة على الأنشطة العامة، وهذه الطبيعة المنفردة للنشاط الزراعي تجعل من الصعب تطبيق نموذج التكلفة التقليدي، حيث أن بنود النشاط الزراعي تتغير دائماً من خلال النمو وإعادة التوليد (كالنباتات والحيوانات) ولذلك، فإن طبيعة أصول النشاط الزراعي تجعل النموذج التقليدي للتكاليف غير مناسب تماماً للمحاسبة عن النشاط الزراعي، ولذلك فقد اصدر المعيار 41 (الزراعة) على أساس العادلة¹.

ثانياً: عرض المعيار المحاسبي الدولي 41

1. الهدف من المعيار: يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بالنشاط².

2. نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

1.2. يطبق هذا المعيار المحاسبة عن الموضوعات التالية عندما يتعلق بالنشاط الزراعي:

✓ الأصول البيولوجية؛

✓ المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد؛

✓ المنح الحكومية التي تغطيها الفقرتان (34)، (35)؛

2.2. ولا ينطبق هذا المعيار في الحالات التالية:

✓ الأراضي المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) الممتلكات والمنشآت والمعدات، والمعيار (40) الاستثمار العقاري؛

✓ الممتلكات غير الملموسة المتعلقة بنشاط زراعي (المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 بعنوان الأصول الغير ملموسة)؛

✓ النباتات المثمرة المتعلقة بالنشاط الزراعي حيث ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 16 وبالرغم من ذلك ينطبق هذا المعيار على المنتج الذي ينمو على تلك النباتات المثمرة؛

✓ أصول حق الاستخدام الناتجة عن استئجار ارض تتعلق بنشاط زراعي (المعيار الدولي للتقرير المالي 16 عقود الايجار)؛

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مكتبة الإسكندرية، الجزء الأول، مصر، 2008

² - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار

وائل للنشر، عمان (الأردن)، 2009، ص 715.

✓ المنح الحكومية المتعلقة بالنباتات المثمرة (المعيار الدولي للمحاسبة 38 أصول غير ملموسة)؛

3.2. يطبق هذا المعيار على المنتج الزراعي وهو المنتج المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة عند الحصاد بعدئذ يتم تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة 02 "المخزون" أو أي معيار آخر واجب التطبيق. ومن ثم فإن هذا المعيار لا يتناول تصنيع المنتج الزراعي بعد الحصاد، على سبيل المثال تحويل العنب الى عصير من قبل احد مصنعي العصائر الذين قاموا بزراعة العنب، ففي هذه الحالة حيث ان مثل هذا التصنيع قد يكون امتدادا منطقيا وطبيعيا للنشاط الزراعي، والاحداث التي تقع قد تحمل بعض التشابه مع التحول الحيوي، الا ان مثل هذا التصنيع لا يندرج ضمن تعريف النشاط الزراعي الوارد في هذا المعيار.¹

المصطلحات المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي 41

يتميز المعيار الدولي 41 بمصطلحات خاصة وفيما يلي بعض منها:

1.3. القيمة العادلة للأصل: هي المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية؛

2.3. النشاط الزراعي: هو قيام المنشأة بإدارة التحول بيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بعد بيع أو زيادة قيمة الأصول بيولوجيا من خلال النمو أو التسمين أو غيرها.²

3.3. المنتجات الزراعية: هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل الحليب ولحوم الماشية، القطن، صوف الأغنام، ثمار الأشجار وغيرها.

4.3. الأصل البيولوجي: هو نبات أو حيوان حي

5.3. التحول البيولوجي: وهي عملية النمو، والتكاثر، والإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي؛

6.3. مجموعة الأصول البيولوجية: هي مجموعة الكائنات الحية من الحيوانات والنباتات؛

7.3. الحصاد: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي؛

¹ - طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، شرح معايير المحاسبية الدولية والمقارنة مع المعايير الامريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، القياس والتقييم المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2002، ص ص 335.334.

² - القنعي عزالدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 149 150

8.3. 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.¹

9.3. الزراعة²: إدارة عمليات التحول الحيواني والنباتي للحصول على إنتاج لغرض الاستهلاك أو المتاجرة أو التصنيع، وتصنف موجوداتها كالتالي:

❖ الحيوانات: ويقصد بها الثروة الحيوانية التي تملكها المنشأة لغرض الحصول على منتجاتها أو تسمينها أو إكثارها بقصد استخدامها في الإنتاج؛

❖ النباتات: ويقصد بها البساتين والمزارع والحقول التي تنتج الأثمار والمحاصيل للاستفادة منها أو بيعها أو استهلاكها أو إنباتها؛

10.3. السوق النشط: هو السوق الذي تلبى فيه جميع الشروط التالية³:

✓ البنود التي تتم المتاجرة بها في داخل السوق متجانسة؛

✓ يمكن عادة العثور على المشترين والبائعين الراغبين في أي وقت؛

✓ الأسعار متوفرة للعامه؛

11. القيمة الدفترية: المبلغ المعترف به لأصل في الميزانية العمومية.

لا يضع هذا المعيار أية احكام انتقالية معينة تتم المحاسبة على تبني هذا المعيار طبقا للمعيار المحاسبي الدولي 08 "صافي الربح أو الخسارة للفترة، الاخطاء الجهوية التغيرات في السياسة المحاسبية".⁴

¹ مدونة صالح القراء، المعيار المحاسبي الدولي 41 الزراعة، على الموقع، WWW.Sqarra.com / تاريخ التحميل: 2019/04/12.

² طارق عبد العال، دليل استخدام المعايير المحاسبية، الجزء الثاني، الدار الجامعية الإسكندرية (مصر)، 2009، ص 570.

³ - احمد دادة شهاب الدين، المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 IAS، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر، جامعة بلحاج شعيب (عين تموشنت)، 2021. 2020. بدون صفحة.

⁴ - المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 05. ص 02.

ثالثاً: متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 41:

1. لاعتراض بالأصول البيولوجية:

يجب على المنشأة الاعتراف بالأصول البيولوجية (الحيوانية أو النباتية) للمحصول الزراعي عندما تتوفر الشروط التالية:

- تتحكم المؤسسة في الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛
- من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل إلى المؤسسة؛
- يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية؛

نستخلص مما سبق أن الأصول البيولوجية تتوفر على الشروط الواجب توفرها للاعتراف بالأصل حيث أن تحت سيطرة المؤسسة خلال مدة حياتها، وما دام أنها تعد من الموجودات التي تمتلكها المؤسسة فإن المؤسسة تستفيد من منافعها خلال عمرها الإنتاجي، فمثلاً إذا كان لدى مؤسسة ما أصول على شكل غابات تشمل أشجار، الأرض المزروعة، والطرق التي تمر بالغابات، فيتم تصنيف مكونات الغابات بموجب المعيار المحاسبي الدولي 41 على النحو التالي: الأشجار كأصول بيولوجية، والأراضي كأصول غير متداولة، أما الطرق التي تمر بالغابات فتعتبر كأصول غير متداولة، أصول أخرى غير ملموسة؛

2. العرض المحاسبي للأصول البيولوجية: يجب على المنشأة عرض:

أ- القيمة الدفترية لموجوداتها الحيوية بشكل منفصل في صلب بياناتها المالية.¹

ب- تسوية التغييرات في القيمة الدفترية للموجودات الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، يجب أن تشمل التسوية على:

- ✓ المكسب أو الخسارة الناشئة من التغييرات في القيمة العادية مطروحا منها تكاليف نقطة البيع؛
- ✓ الزيادات نتيجة الشراء؛
- ✓ الانخفاضات نتيجة الحصاد؛
- ✓ الانخفاضات نتيجة البيع؛
- ✓ الزيادة الناتجة من اندماج الأعمال؛
- ✓ صافي فروقات الصرف الناشئة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية؛

¹ - المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 10 ص 03

✓ تغيرات أخرى¹؛

3. قياس الأصول البيولوجية: يتم التفريق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية كما يلي²:

أ. يتم تقييم الأصل البيولوجي حسب IAS 41 عند الاعتراف الأول بالقيمة العادلة مطروحاً منه التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحاً منها أي اهتلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة البيولوجية.

يجب قياس المنتجات البيولوجية المحصودة من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد؛

ج. ويفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائماً، وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائماً، تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي:

✓ عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية؛

✓ الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع؛

✓ أية رسوم وضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية، رسوم تحميل هذه التكاليف، مصاريف نقل

المنتج البيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية، والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات؛

هـ. لتسهيل تحديد القيمة العادلة يمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فقرة بعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر، ولا تعتبر القيم الواردة في العقود الآجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة، حيث يتم تحديد القيمة العادلة في تاريخ إعداد القوائم المالية وليس في تاريخ تنفيذ العقد لأجل لاحقاً؛

د. في حالة عدم وجود سوق نشطة لتحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي، والمنتجات البيولوجية، على المنشأة استخدام واحدة أو أكثر من الأساليب التالية لتحديد القيمة العادلة:

✓ سعر أحدث صفقة تمت في السوق شرط استقرار الظروف الاقتصادية بين تاريخ الصفقة وتاريخ الميزانية.

✓ الأسعار السوقية للأصول المشابهة مع إجراء تعديل يأخذ الاختلاف في الأصل؛

¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 50، ص 05

² - اشواق بن قدور وبوبكر شماخي، محاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

✓ الأسعار السائدة لوحدة الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية، مثل سعر الكيلوغرام الواحد للماشية الحية أو الكيلوغرام من القمح وهذا إذا لم تتوافر أسعار السوق أو القيم المحددة من قبل السوق والأصل البيولوجي؛

في هذه الحالة يمكن للمنشأة استخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل مخصصة بسعر السوق الحالي قبل الضريبة لتقدير القيمة العادلة؛

ح. فروقات التقييم بالقيمة العادلة: الأرباح والخسائر يتم إظهار الأرباح والخسائر الناجمة عن الاعتراف الأولي أو المبدأ البيولوجي بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

4. المنح الحكومية¹:

يتطلب هذا المعيار الاعتراف بالمنح الحكومية الغير مشروطة المرتبطة بالأصل البيولوجي، والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن بيان الدخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة القبض. أما إذا كانت المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي، والذي يتم قياس قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع وشروطه: يجب الاعتراف في المنح الحكومية تدخل في قائمة الدخل شريطة الوفاء بشرط المنحة؛

5. الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية

أ. التعريف: الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات، والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مظلمة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة للاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية. بين أن موضوع الإفصاح المحاسبي لا يقتصر فقط على القوائم المالية، وإنما يفهم كافة المعلومات الضرورية المتاحة في التقارير المالية، كما ركز على ضرورة ملائمة تلك المعلومات لحاجة المستفيدين.

ب. شروط الإفصاح المحاسبي: يجب على المنشأة الإفصاح عن:

¹ اسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة تضخم، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة (الجزائر)، 2014، ص 21.

1. مجموع المكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الحالية عند الاعتراف الأولي بالموجودات الحيوية وبالمحصول الزراعي، ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للموجودات الحيوية¹.
2. تقدم وصف كمي لكل فئة من الموجودات الحيوية لتمييز بين الموجودات الحيوية².
3. وإذا لم يفصح عنها في أي مكان آخر في التقارير المالية، يجب على المنشآت تحديد طبيعة نشاطاتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية؛
4. بيان القياسات أو التقديرات الغير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة ولنتاج المحاصيل الزراعية خلال الفترة؛
- الإفصاح عن وجود الموجودات البيولوجية المحددة للملكية ومبلغها المسجلة، والمبالغ المسجلة للموجودات البيولوجية المرهونة كضمان للالتزامات؛
6. الإفصاح عن الالتزامات لتطوير وامتلاك الأصول البيولوجية؛
7. الإفصاح عن الاستراتيجيات للمخاطر المالية للإدارة؛
8. الإفصاح عن الأساليب والافتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد؛
9. 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؛

¹ - المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 40 ص 05.

² - المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 41 ص 05.

- ✓ صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبي.
10. تقديم افصاحات إضافية عن الأصول البيولوجية، حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به. تتضمن تلك الافصاحات 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.
11. الافصاح عن طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية والشروط التي تم تلبيتها فيما يتعلق بتلك المنح والانخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية.

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية ذات علاقة بالنشاط الزراعي

بالإضافة للمعيار رقم 41 يوجد بعض المعايير متعلقة بالنشاط الزراعي، نذكرها كما يلي¹:

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 "المخزون"

أ. **هدف المعيار:** يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، ويعالج هذا المعيار كيفية حساب تكلفة المخزون المعترف بها كأصل، كما يحدد الكلفة المستفزة من المخزون والتي يعترف بها كمصروف، كما يتناول أي تخفيضات أي القيمة القابلة للتحقق، كما يقدم المعيار توجيهات حول افتراضات تدفق التكلفة والتي تستخدم في تحميل التكاليف للمخزون².

ب. **نطاق المعيار:** يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 "المخزون" جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الأصول والتي تشمل:

✓ المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع إلى المسار العادي لأعمال المنشأة.

✓ المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج لغرض بيعه؛

✓ المخزون في شكل خدمات أو توريدات تستهلك أثناء عملية الإنتاج؛

✓ المخزون لأغراض استخدامه في تقديم الخدمات؛

وفي حالة تقديم الخدمة فإن المخزونات تشمل تكاليف الخدمة المرتبطة بالإيرادات التي لم يتم الاعتراف بها بعد (مثلاً: حساب تقدم العمل من جانب المهنيين كالمراجعين والمهندسين المعماريين).

¹ لقنعي عزالدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والقطاع المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص 153.

² المرجع السابق، ص 153.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الممتلكات والتجهيزات والمعدات"

أ. **هدف المعيار:** إن الهدف من المعيار المحاسبي الدولي هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو تستخدم في توريد البضاعة إلى المشتري، كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير¹.

ب. **نطاق المعيار:** يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (16) في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو تستخدم في توريد البضاعة للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير، أي تلك الأصول التي يتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة من المتوقع أن تستخدم لأكثر من فترة واحدة².

ثالثاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 "المنح الحكومية"

أ. **هدف المعيار³:** تلجأ الحكومات والمؤسسات التابعة للدولة إلى تشجيع ودعم منشآت القطاع الخاص، وخصوصاً تلك المنشآت التي تعمل في ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين، كما يتم منح المنح الحكومية عادة للمنشآت لتشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح، مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها، أو تقديم مساعدات حكومية مثل المشهورة الفنية والإرشاد؛

وتدعم الدولة بعدة أشكال من المساعدات المختلفة منها مساعدات نقدية أو عينية مباشرة، أو تخفيض الضرائب أو إعفاء منها لفترة محددة، أو تقديم قروض بفائدة متدنية أو بفوائد مجانية؛

وبما أن المساعدات الحكومية في بعض الأحيان تشكل مبالغ ذات أهمية عالية بالنسبة للمنشآت المستفيدة منها، ولكونها مشروطة بشروط يتوجب أن تلبىها المنشأة، فقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي 20، حيث يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها، ويتطرق لمتطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية والتي تكون على شكل أصول يتم نقلها إلى المنشأة؛

¹ لفتنعي عزالدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والقطاع المحاسبي مرجع سبق ذكره، ص 154.

² محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة وإبلاغ المالي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 86.

³ المرجع السابق، ص 348.

ب. نطاق المعيار¹: يتناول المعيار IAS 20 المعالجة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح عن المنح التي تتلقاها المنشآت من الحكومة، كما أنه يلزم بمتطلبات الإفصاح لأشكال أخرى من المعونة الحكومية، ويقدم المعيار أربعة استبعادات:

• المشكلات الخاصة الناشئة عن انعكاس آثار الأسعار المتغيرة على القوائم المالية أو المعلومات التكميلية المماثلة؛

• المساعدة الحكومية للضريبة في شكل مزايا ضريبية؛

• مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة؛

• منح الحكومة التي يغطيها المعيار (IAS 41) الخاص بالزراعة.

رابعاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "الاستثمارات العقارية"

أ. هدف المعيار²: يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 40 إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها والقياس اللاحق لها بعد الاعتراف الأولي ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها؛

ب. نطاق المعيار³: يتم تطبيق المعيار المحاسبي رقم 40 في عملية الاعتراف والقياس الخاصة بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشأة، أو بهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباحاً رأسمالية عند عملية بيعها. كما ينطبق هذا المعيار على الاستثمارات العقارية التالية:

✓ العقارات المملوكة من قبل المنشأة والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي؛

✓ العقارات المحتفظ بها بموجب عقد استئجار تمويلي والمؤجر للغير بموجب عقد تشغيلي؛

✓ العقارات المملوكة من قبل الشركة القابضة والمؤجرة للشركة التابعة بموجب عقد تأجير تشغيلي.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

تعتبر المعالجة المحاسبية من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، قدمنا في هذا المطلب تعريف للأصول البيولوجية وتطرقنا إلى أنواعها، بالإضافة إلى كيفية المعالجة المحاسبية لهذه الأصول.

¹ طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 396.

² محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة وإبلاغ المالي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 606.

³ المرجع سابق، ص 674.

أولاً: مفهوم الأصول البيولوجية:

مفهوم الأصول البيولوجية: ورد مصطلح الأصول البيولوجية في العديد من المعايير المحاسبية الصادرة عن المنظمات المهنية وقد أطلقت المعايير المحاسبية والإرشادات المحلية لبعض الدول لفظ الأصول البيولوجية **biological assets** (الحية-الحيوية) على تلك الكائنات الحية غير البشرية، حيث يتم إدارة تلك الأصول البيولوجية من خلال نشاط زراعي يعمل على إدارة التحول البيولوجي الخاص بتلك الأصول من نشأة ونمو والإنجاب وإنتاجية وتحلل واندثار (اضمحلال)، وما ينتج عن التحول البيولوجي من تغيرات كمية ونوعية؛ ويمكن توضيح مفهوم الأصل البيولوجي طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" هو كل كائن حي نبات أو حيوان؛

عرف المعيار المحاسبي المصري رقم 35 الصادر في 2006م الأصول البيولوجية بأنها حيوان أو نبات حي، ويتفق المعيار المصري والمعيار المحاسبي الدولي لمفهوم الأصول البيولوجية وينطبق هذا المعيار على المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمنشأة عند نقطة الحصاد؛

ومنه يعرف الأصل البيولوجي بأنه حيوان أو نبات حي مثل الأشجار المثمرة والابقار التي تربيتها المنشآت الزراعية بغض النظر عن هدفها مثل المنشآت التي تربي الابقار بهدف الحصول على منتجات الالبان، أو المنشآت التي تربي العجول من أجل الحصول على اللحوم، والمنشآت التي تزرع الأشجار المثمرة من أجل الحصول على الثمار¹.

هذا، وقد ورد مصطلح الأصول البيولوجية في العديد من المعايير المحاسبية الصادرة عن المنظمات المهنية، فعلي سبيل المثال تم تعريف الأصول البيولوجية في المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (1037) بعنوان "الأصول المولدة ذاتياً والمعاد توليدها بأنها الكائنات الحية غير البشرية"، كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعريف الأصول البيولوجية من خلال معيار المحاسبة الدولي رقم (41) بعنوان الزراعة بأنها الكائنات الحية من نباتات وحيوانات².

ثانياً: أنواع الأصول البيولوجية

¹ - أحمد دادة شهاب الدين، محاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي AS41، مرجع سبق ذكره، ص 10.11.

² ايمان عباس حلمي وآخرون، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، مرجع سبق ذكره، ص 141

مثل غيره من المنتجات الخاصة بالقطاعات الأخرى له من منتجات ثابتة وأخرى مخزنة حيث سنقوم هنا بالتمييز بين الأصول الإنتاجية والأصول المستهلكة، والأصول الناضجة وغير الناضجة

1. الأصول البيولوجية المنتجة: هي عبارة عن حيوانات ونباتات حية تحمل صفة منتجات بيولوجية قابلة للإنتاج (الماشية التي يتم اقتناؤها بهدف التربية للحصول على منتجات الألبان أو الإنتاج الحيواني، والأشجار بما فيها النباتات والشجيرات المزروعة للحصول على الثمار أو السوائل التي تستخرج منها والقابلة للبيع كسلع تجارية)، ويتم الإفصاح عنها محاسبيا كأصول ملموسة ثابتة تظهر لاستخدامها للحصول على منتجات زراعية. الأصول البيولوجية المستهلكة: هي تلك التي يجب حصدتها كمنتجات فلاحية أو بيعها كأصول بيولوجية، وهناك الأصول البيولوجية المستهلكة ذات الطبيعة الحيوانية كالأبقار الموجهة للذبح، الأغنام والدجاج، وأيضا الأرانب والبيض، بالإضافة إلى الأسماك التي يتم تربيتها ويطلق عليها اسم الأحياء المائية، ويتم الإفصاح عنها محاسبيا كأصول متداولة.

الجدول رقم 1: الأصول البيولوجية المستهلكة

أصول بيولوجية (الأصل)	أصول بيولوجية أخرى	منتجات فلاحية استهلاكية
-الأبقار الحلوب	-عجل، أبقار	-حليب
-عجل التسمين	/	-لحوم، جلد
-الدجاج البيض	/	-بيض
-حيوانات المزرعة الصغيرة (أرانب، دجاج)	/	-لحوم، جلد
-تربية الحيوانات	-حيوانات صغيرة للتربية	-لحوم، ذبيحة
-اشجار الفواكه	/	-فاكهة محصودة (ناضجة)
-الكروم	/	-العنب
-اشجار في غابة مزروعة	/	-جذور أشجار
-ملكات النحل	-نحل (اسراب)	-عسل
-تربية الأسماك	/	-أسماك مستزرعة

المصدر: حنان لونيس، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الزراعي حسب النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، المجلد 23، العدد 01، مجلة معهد العلوم الاقتصادية 2020، ص 521.

2. الأصول البيولوجية الناضجة

الأصول البيولوجية المنتجة البالغة هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت إلى عمر إنتاجها بانتظام خلال فترة حياتها، أو أعطت منتجاتها الفلاحية أو أصولها البيولوجية الأخرى، مثلا عن ذلك الكرم البالغة 05 سنوات من عمرها هي نشطة وهي أصل بيولوجي ناضج؛

النضج هو مفهوم نسبي جدا للحيوانات التي يتم تربيتها لإعطاء اللحم، والتي تعتبر ناضجة للذبح قبل فترة طويلة من نضجها فيزيولوجيا، فهذا أقل صحة للحيوانات التي يتم تربيتها من أجل الحليب أو البيض؛

الأصول الحيوية للاستهلاك الناضجة هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت لمرحلة الحصاد (القمح والذرة) أو من البيع (الماشية والدواجن القابلة للاستهلاك، وغيرها).

3. الأصول البيولوجية غير الناضجة

الأصول الإنتاجية البيولوجية هي الحيوانات أو النباتات التي لم تصل إلى القدرة على إنتاج منتجات قابلة للتسويق أو الاستغلال على أساس منتظم، أي لم تصل مرحلة الإنتاج فيها إلى الحصول على منتج قابل للاستغلال أو الاستهلاك وتعتبر أيضا أصول بيولوجية المستهلكة غير الناضجة تلك الحيوانات أو النباتات التي لم تصل مرحلة الحصاد أو عمر البيع¹.

ثالثا: طرق تقييم الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

يتم تقييم الأصول البيولوجية و المنتجات الزراعية المتأتية من هذه الأصول في النظام المحاسبي المالي باستعمال القيمة العادلة، و التي اصطلح عليها باسم القيمة الحقيقية مطروحا منها مصاريف نقطة البيع، و تثبت أي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصة منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منهما².

¹ حنان لونيس، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط مصغر خاص بها، مرجع سبق ذكره، ص، 522.521.

² قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق ل 26 يوليو سنة 2008م يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخ في 28 ربيع الأول 1430، الموافق ل 25 مارس 2009، ص: 10.13.

1. طريقة القيمة العادلة (الحقيقية) :هي المبلغ الذي يمكن ان يتم من اجله تبادل الأصل او خصوم منتهية بين الأطراف على دراية كافية و موافقة و عاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية¹، ويتم حسابها وفق المعادلة التالية².

القيمة العادلة = سعر السوق (السعر الصافي) _ مصاريف النقل _ مصاريف أخرى للحصول على أصول في السوق

وعليه تصبح معادلة تقييم الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية كما يلي:

تقييم الأصول البيولوجية = القيمة العادلة _ مصاريف نقطة البيع (عمولات الوسطاء و السماسرة تفرضها الجهات التنظيمية و الضرائب بورصات السلع و رسوم التحويل)

اما في حالة عدم إمكانية تطبيق القيمة العادلة فأجاز المشرع الجزائري تقييم الأصول البيولوجية باستعمال طريقة التكلفة التاريخية منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

2. التكلفة التاريخية: هي المبلغ الذي تم على أساسه تقييم الأصول او الخصوم المالية عند ادراجها اولي في دفاتر المحاسبة³، و يتم حسابها وفق المعادلة التالية⁴:

التكلفة التاريخية = القيمة الأولية _ اهتلاك المتراكم _ خسائر القيمة المجمعة

رابعا: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية والحيوانية:

تعتبر عملية المعالجة المحاسبية من اهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، اذ سوف نبين كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية والنباتية.

1. المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية:

تختلف طرق المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية حسب نوع النشاط الزراعي، والمتمثل أساسا في المحاصيل الزراعية وحدائق الفاكهة والبستان.

¹ المرجع السابق ص :87.

² Ali Tazdait, Maitrise de la comptabilité Agricole, Les presses de ENAG, Alger, p 42.

³ الجريدة الرسمية الجزائرية، (2009/03/25)، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 83.

⁴ Ali Tazdait, Maitrise de la comptabilité Agricole, les presses de ENAG, Alger, p : 51

- 1.1. المحاصيل الزراعية: وتتنوع ما بين المحاصيل النباتية (كالقمح، القطن، الشعير، الأرز.... إلخ) ومحاصيل الخضراوات (كالطماطم، الباذنجان، البطاطا.... إلخ) وكلا المحصولين لا يمكن اعتبارهما أصل ثابت كون دورة حياتهما لا تتجاوز سنة مالية، وبالتالي يتم تصنيفها من الأصول الجارية.
- أ. مرحلة البذر: تقوم المنشآت الزراعية أثناء زراعة المحاصيل الزراعية باستخدام أنواع متعددة من المواد الأولية كالبيذور والأسمدة الكيماوية وتكون عملية التسجيل المحاسبي كما يلي¹:

• عند شراء المواد الأولية:

381xx	401xx	ح/مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة ح/موردو المخزونات والخدمات بيان مشتريات المواد الأولية (فاتورة رقم	XXX	XXX
-------	-------	--	-----	-----

• ادخال المواد الأولية الى المخزن:

31xx	381xx	ح/ المواد الأولية واللوازم المخزنة ح/ مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة بيان ادخال مشتريات المواد الأولية الى المخازن	XXX	XXX
------	-------	---	-----	-----

• استهلاك المواد الأولية:

601xx	31xx	ح/ مواد أولية مستهلكة ح/ المواد الأولية واللوازم المخزنة بيان اخراج المواد الأولية من المخازن	XXX	XXX
-------	------	---	-----	-----

- ب. مرحلة الحصاد: حيث تحول المحاصيل عند ادخالها الى المخازن بسعر تكلفتها، وتكون التسجيلات المحاسبية الخاصة بها كما يلي:

• ما قبل جني المحصول

3511	724	ح/ محاصيل من أصل نباتي جاري انجازها ح/ انتاج نباتي مخزن تحميل النفقات على المنتجات من المحاصيل	XXX	XXX
------	-----	--	-----	-----

• عند جني المحصول

3551	724	ح/ منتجات تامة من أصل نباتي ح/ انتاج نباتي مخزن بيان ادخال المنتجات من المحاصيل الى المخازن	XXX	XXX
------	-----	---	-----	-----

¹ المرجع السابق ذكره، ص 63.

2.1. **حدائق الفاكهة والبساتين:** تختلف طرق المعالجة المحاسبية من نشاط زراعي لآخر، فمثلاً أشجار الفاكهة تعتبر أصلاً ثابتاً له فترة اثمار تتراوح بين ثلاث سنوات الى خمس سنوات، وهذا راجع لدرجة خصوبة التربة وطرق العناية بها، كما تمر الحدائق والبساتين بثلاث فترات في المعالجة المحاسبية وهي¹:

فترة الإنشاء والتكوين (النمو): في هذه الفترة يتم إعادة تهيئة الأرض الزراعية (حراثتها، تسويتها...)، ثم بعد ذلك يتم غرس الشتلات وتستمر هذه العملية الى حيث بداية اعطاء الأشجار لثمارها، علماً انه عند غرس الشتلات "الشجيرات" تصبح ذاتياً قيد الانجاز ويتمثل التسجيل المحاسبي الخاص بها كما يلي:

2340	ح/ الشجيرات الجاري انجازها	XXX	XXX
7323	ح/ شجيرات منتجة تحويل اعباء جاري انجازها بيان اثبات الشجيرات الجاري إنجازها	XXX	XXX

عندما تصبح الشجيرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها الى أصول منتجة يثبت ذلك بالقيد التالي:

240	ح/ اشجار مثمرة	XXX	XXX
2340	ح/ الشجيرات الجاري انجازها بيان اثبات الشجيرات المثمرة المنجزة	XXX	XXX

أ. **فترة الانتاج والإثمار (النضج):** تبدأ هذه الفترة حين تبدأ الأشجار في إنتاج الثمار بكميات اقتصادية يمكن بيعها، وتنتهي عندما تصبح الأشجار في مرحلة تناقص الغلة وزيادة التكاليف، أما زمن هذه الفترة فيتوقف على درجة العناية والخدمة².

• **تصنيف الأشجار من تثبيبات عينية جاري انجازها الى أصول بيولوجية نباتية:** وهذا عندما تصبح الأشجار جاهزة أي قادرة على الإنتاج، حيث تعتبر استثماراً يتم تقييمه بالمبالغ المنفقة عليه حتى وصوله لهذه المرحلة ويعاد تصنيفها، وتسجل محاسبياً كما يلي:

214xx	ح/ الأصول البيولوجية النباتية	XXX	XXX
232xx	ح/ التثبيبات العينية الجاري انجازها بيان اثبات الأصول البيولوجية النباتية	XXX	XXX

¹ خالد راغب الخطيب، محاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية، الطبعة الاولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2009، ص 150.

² البتول جمعة، إشكالات تبني نظام معلومات المحاسبي الفلاحي وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 "دراسة حالة شركة استغلال وتثمين المزارع والمحيطات الفلاحية" رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البلدية (الجزائر)، 2014، ص 83.

• ادخال المنتجات الى المخزن: عند جني الثمار يتم ادخالها الى المخزن بتكلفة الإنتاج

XXX	XXX	ح/ منتجات تامة من أصل نباتي	3551
XXX		ح/ إنتاج نباتي بيان ادخال المنتجات النباتية الى المخزن	724

• عند بيع او اخراج المنتجات من المخزن: تقوم المؤسسة بإخراج الثمار بتكلفة الإنتاج وتحديد السعر

XXX	XXX	ح/ انتاج نباتي مخزن	724
XXX		ح/ منتجات تامة من أصل نباتي	3551
		بيان اخراج المنتجات النباتية من المخزن	
XXX	XXX	ح/الزبائن	411
XXX		ح/المبيعات من المنتجات التامة من أصل نباتي	701
		بيان بيع المنتجات التامة من أصل نباتي	
XXX	XXX	ح/البنك	512
XXX		ح/الزبائن	411
		بيان تحصيل ثمن المنتجات التامة بشيك بنكي	

. فترة التدهور والاختلال (الشيخوخة): وهي فترة تناقص الإثمار حيث تصبح الأشجار ضعيفة الإنتاج ويضمحل

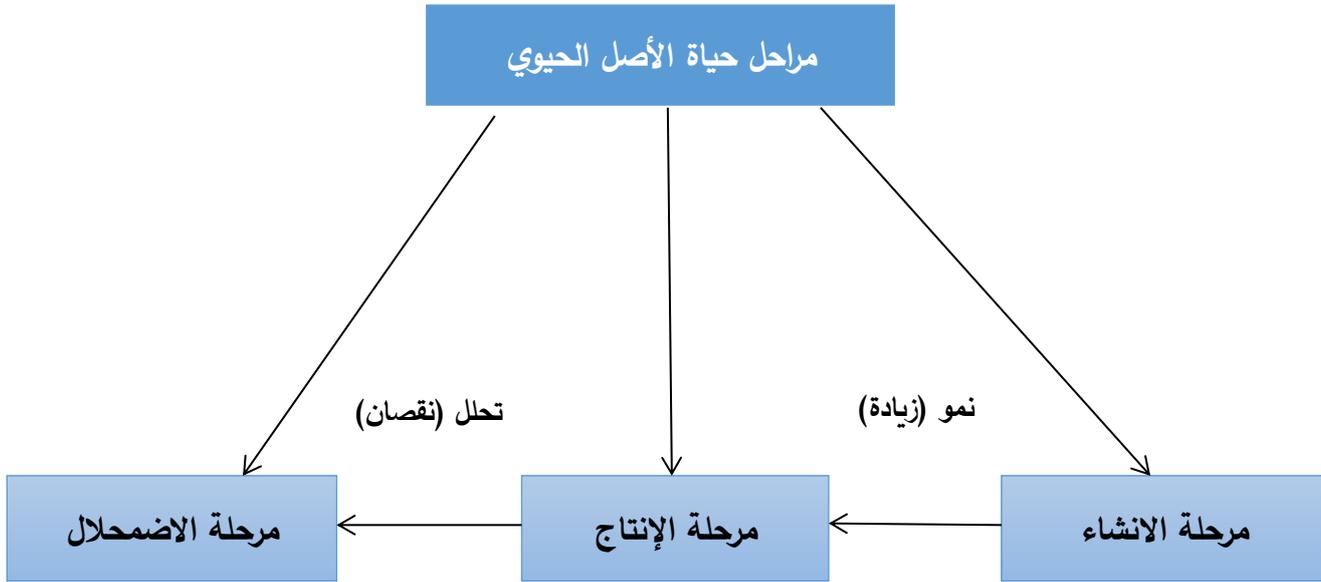
انتاجها، ويثبت النقص في القدرة الإنتاجية عن طريق حساب الإهلاك، ويقيد محاسبيا كما يلي:

XXX	XXX	ح/ مخصصات الإهلاك	681
XXX		ح/ الإهلاك المتراكم للأصول البيولوجية النباتية	2184
		بيان قسط الإهلاك للأصول البيولوجية النباتية	

ويقلل حساب الأصول البيولوجية النباتية وفق التسجيل المحاسبي خلال هذه الفترة كما يلي:

XXX	XXX	ح/ الإهلاك المتراكم للأصول البيولوجية النباتية	2184
XXX		ح/ أصول البيولوجية النباتية	214
		بيان نقص القيمة الإنتاجية للأصول البيولوجية النباتية	

الشكل رقم 3: يوضح مراحل حياة الأصل الحيوي من اعداد الطالبتين



1. المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية

تعتبر الأصول البيولوجية الحيوانية مصدرا هاما لإنتاج الألبان، اللحوم، الصوف، البيض، العسل وغيرها، هذه المنتجات تعتبر من أهم أوجه استغلال رؤوس الأموال، يتوقف اعتبار الأصل البيولوجي الحيواني استثمارا أو مخزونا بالنسبة للمؤسسة على الغرض الأساسي من اقتنائه، ويتم التسجيل المحاسبي لعملية دخول الأصول البيولوجية للمؤسسة، حسب الحالات التالية:

1.2. الحيوانات المقتناة من أجل العمل: حيوانات العمل هي الحيوانات التي يتم شرائها لغرض استخدامها في العمل الزراعي من حرث، حصاد، نقل.... إلخ، تتم التسجيلات المحاسبية لهذا النوع من الأصول الحيوانية كما يلي¹:

أ. شراء الحيوانات: تحصل المزرعة على الحيوانات إما عن طريق الشراء (الاقتناء النقدي) أو الإسهام أو الانتاج.

216xx	ح/ أصول بيولوجية حيوانية	XXX
-------	--------------------------	-----

¹¹ البتول جمعة، إشكالات تبني نظام معلومات المحاسبي الفلاحي وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41'دراسة حالة شركة استغلال وتأمين المزارع والمحيطات الفلاحية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 67-68.

445xx	ح/ الرسم القابل للاسترجاع	XXX	XXX
404xx	ح/موردو التثبيات	XXX	XXX
101xx	ح/رأس المال	XXX	XXX
723xx	ح/انتاج مثبت لأصول ملموسة	XXX	XXX
	بيان مشتريات الحيوانات فاتورة رقم		

ب. قسط الإهلاك: يتم حساب قسط الإهلاك بالاعتماد على جدول يحدد معدل اهتلاك كل صنف من

الحيوانات، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

681xx	ح/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وتدهور قيمة	XXX	XXX
2816xx	ح/ اهتلاك أصول بيولوجية حيوانية	XXX	XXX
	بيان تسجيل قسط اهتلاك أصول بيولوجية حيوانية		

ج. خسارة قيمة: بالنسبة لخسارة "تدهور" قيمة الأصول الحيوانية، فإنه بعد حساب قسط الإهلاك واستخراج القيمة

المحاسبة الصافية يتم مقارنتها مع القيمة السوقية العادلة، وعليه نقف عندها بين الحالتين:

• الحالة الأولى: القيمة السوقية > القيمة المحاسبية الصافية، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

2916xx	ح/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وتدهور قيمة	XXX	XXX
	ح/ خسائر قيمة عن أصول بيولوجية حيوانية		
	بيان تسجيل خسائر قيمة عن أصول بيولوجية حيوانية		

• الحالة الثانية: القيمة السوقية < القيمة المحاسبية الصافية، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

2916xx	ح/ خسائر قيمة عن أصول بيولوجية حيوانية	XXX	XXX
781xx	ح/ الاسترجاعات عن خسائر قيمة والتموينيات		
	بيان استرجاع خسائر قيمة عن أصول بيولوجية حيوانية		

الحيوانات المقتناة من أجل التربية: هي تلك الحيوانات التي تقتنى لغرض التكاثر، حيث يتم تربية المواشي إما

لبيعها بعد مدة أو الاحتفاظ بها كأصول غير جارية، حيث أن المنتج الرئيسي لهذا النوع هو المواليد، ناهيك على

منتجات ثانوية كالألبان، البيض..... إلخ¹.

أما التسجيل المحاسبي المتعلق بهذا النوع فهو مماثل للتسجيل المحاسبي المتعلق بماشية العمل (كلاهما أصل

غير جاري)، أما المعالجة المحاسبية عند إنتاج سلالة جديدة فهي تعتمد على التكلفة المنفقة على العناية بهذه

السلالة الجديدة وتكون كالتالي:

¹ حسين مولاي، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص نقود ومالية، قسم

علوم التسيير، جامعة الجزائر 3(الجزائر)، ص62.

XXX	XXX	ح/ مخزون المنتجات ح/ انتاج مخزن (الحيوانات) بيان ادخال مواليد الى المخزن (وصل ادخال رقم.....)	72xx	35xx
-----	-----	---	------	------

وفي حالة بيع هذا المنتج، يتم تسجيل القيد التالي:

XXX	XXX	ح/ انتاج مخزن (الحيوانات) ح/ مخزون المنتجات بيان اخراج مواليد من المخزن (وصل اخراج رقم.....)	35xx	72xx
XXX	XXX	ح/ العملاء ح/ المبيعات من الحيوانات بيان بيع منتجات (فاتورة رقم.....)	701xx	411xx

أما في حالة ما قررت المنشأة الزراعية الاحتفاظ به كأصل غير جاري من أجل إعادة الإنتاج، فيتم إعادة تصنيفه من حساب مخزونات الحيوانات إلى الاستثمارات وفق القيد التالي¹:

XXX	XXX	ح/ أصول بيولوجية حيوانية ح/ مخزون المنتجات بيان اعادة تصنيف أصل حيواني	35xx	216xx
-----	-----	--	------	-------

2.2. الحيوانات المقتناة من أجل الإنتاج: وهي تلك الحيوانات التي تقتنيها المزرعة بهدف الحصول على منتجاتها من الألبان والصوف، حيث تعتبر أصول غير جارية، أما التسجيل المحاسبي المتعلق بهذا النوع فهو مماثل للتسجيل المحاسب المتعلق بماشية العمل والتربية، وتعتبر المنتجات التي نحصل عليها بمثابة مخزون، أي تخضع لنفس معالجة المخزون من إدخال للمخازن إلى غاية بيعها.

3.2. الحيوانات المقتناة من أجل التسمين (المتاجرة): حيوانات التسمين هي تلك الحيوانات التي يتم شرائها بهدف تغذيتها ورعايتها وإعادة بيعها بعد فترة من الزمن، وتعد من الأصول الجارية لأن المزارع لا يقتنيها لغرض الاحتفاظ بها لفترة طويلة، ويصنف هذا النوع من الأصول الحيوانية من البضائع، والتسجيل المحاسبي الخاص بها يكون كالتالي:

• شراء الحيوانات

¹ البتول جمعة، إشكالات تبني نظام معلومات المحاسبي الفلاحي وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41'دراسة حالة شركة استغلال وتأمين المزارع والمحيطات الفلاحية" مرجع سبق ذكره، ص75.

XXX	XXX	ح/المشتريات من الحيوانات ح/موردو المخزونات والخدمات بيان مشتريات الحيوانات (فاتورة رقم	401xx	380xx
-----	-----	--	-------	-------

• ادخال الحيوانات المشتراة الى المخزن

XXX	XXX	ح/المخزونات من البضائع (الحيوانات) ح/المشتريات من الحيوانات بيان ادخال مشتريات الى المخازن (الحيوانات) (فاتورة رقم)	380xx	30xx
-----	-----	--	-------	------

3.3. حالات خاصة بالأصول البيولوجية الحيوانية: تتمثل هذه الحالات في¹:

أ. وفاة الأصل البيولوجي الحيواني:

عند وفاة أصل بيولوجي حيواني يتم إخرجه من الدفاتر المحاسبية، وتعتبر خسارة بالنسبة للمنشأة الفلاحية، حيث يتم ترصيد حساب الأصل مع حساب الإهلاك المتراكم، ويوضع الباقي في حساب نواقص القيمة عن خروج أصول ثابتة غير مالية، ويتم التسجيل المحاسبي لها كما يلي:

• الحالة الأولى: وفاة أصل بيولوجي حيواني غير جاري، وتسجل هذه الحالة محاسبيا كالتالي:

XXX	XXX	ح/اهتلاك أصول بيولوجية حيوانية	2816xx
	XXX	ح/نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية	652xx
		ح/ أصول بيولوجية حيوانية بيان اخراج أصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة	216xx

• الحالة الثانية: وفاة أصل بيولوجي حيوان جاري "مخزون".

XXX	XXX	ح/ أعباء التسيير الجاري الاستثنائية ح/ المخزون من البضائع (الحيوانات) بيان اخراج أصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة	30xx	657xx
-----	-----	--	------	-------

ب. مرض أصل بيولوجي حيواني واللجوء للذبح الاضطراري

¹ البتول جمعة، إشكالات تبني نظام معلومات المحاسبي الفلاحي وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41'دراسة حالة شركة استغلال وتثمين المزارع والمحيطات الفلاحية" مرجع سبق ذكره، ص 101.

عند مرض أصل بيولوجي حيواني مع إشارة الطبيب البيطري بضرورة ذبحه قبل وفاته، يتم بيع لحمه إلى الجزار، أما وإن كان هذا الأصل خاضع للتأمين على الحياة، يقوم الصندوق الجهوي للتعاقد الفلاحي بتعويض المنشأة الفلاحية ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

	XXX	ح/اهتلاك أصول بيولوجية حيوانية		2816xx
	XXX	ح/حساب جاري بنكي		512xx
XXX		ح/ أصول بيولوجية حيوانية	216xx	
		بيان اخراج أصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة		

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى التعرف على الإطار النظري للمحاسبة المنشآت الزراعية والنشاط الزراعي من خلال إعطاء التعريفات والخصائص، والأهداف التي جاءت بها المحاسبة الزراعية إضافة الى ابراز أهم الفروض والمبادئ المحاسبة التي تقوم عليها هذه الأخيرة، كما تم ابراز المعالجة المحاسبة في القطاع الزراعي من وجهة نظر المعايير المحاسبية الولية والنظام المحاسبي المالي وذلك بالتركيز على المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات النباتية والمنتجات الحيوانية؛

كما حاولنا التعرف على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة" ونطاق تطبيقه، وتنظيمه للنشاط الزراعي عن طريق توفير مختلف القواعد التي تساعد في عملية الاعتراف، التقييم، العرض والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية.



الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة
مزرعة النموذجية "شريف الدين سوقر تيارت"



تمهيد:

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 المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة)، والذي يتناول مفهوم النشاط الزراعي وكيفية القياس والافصاح المتعلق به؛

فبعد تناول إشكالية الدراسة من خلال الفصل النظري الذي تطرقنا فيه الى الخلفية النظرية للدراسة سنحاول من خلال هذا الفصل اسقاط الجانب النظري المتمثل في المحاسبة الزراعية والنظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 على مؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال معرفة كيفية تطبيق المعالجة المحاسبية من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي ومدى تلبية الاحتياجات المؤسسات الزراعية؛ وعليه جاءت فكرة دراستنا هذه بوضع دراسة مقارنة تحليلية بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، وهذا من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: معالجة المحاسبية وفق مضمون النظام المحاسبي المالي ولجنة المعايير المحاسبية الدولية؛

المبحث الثاني: دراسة تحليلية مقارنة بين الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS41)؛

المبحث الثالث: دراسة تحليلية مقارنة في المؤسسة الزراعية.

المبحث الأول: معالجة محاسبية وفق مضمون النظام المحاسبي المالي ولجنة المعايير المحاسبية الدولية.

المعالجة المحاسبية وفق مضمون النظام المحاسبي المالي ولجنة المعايير المحاسبية الدولية تتطلب فهما عميقا للمعايير المحاسبية الدولية (IFRS) وتطبيقها على العمليات المالية للشركات، يشمل ذلك تسجيل المعاملات المالية، وتقديم التقارير المالية بشكل دقيق وشفاف، والامتثال لمبادئ الإفصاح المحاسبي؛ تبلور مضمون هذا المبحث في عرض كيفية قياس الأصول البيولوجية مع تعريف شامل للجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC إضافة الى عرض مضمون الفقرة 19_321 من النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: لمحة عن مضمون ال فقرة 19-321 من SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41. من خلال هذا الجزء سنتطرق الى مقارنة المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي التي اتبعتها المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة IASC في المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS41) وخاصة التي اتبعتها المنشآت الزراعية في الجزائر تحت ظل النظام المحاسبي المالي SCF وهذا نظر لما جاءت به الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي؛

مضمون الفقرة 19-321 حسب النظام المالي المحاسبي.

احتوى القانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن للنظام المحاسبي المالي على سبعة فصول، و التي يمكن تلخيص مضمونها فيما يلي¹:

يحدد الفصل الأول (المواد من 02-05) تعريف المحاسبة المالية كما حدد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتكون من الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها والمعايير المحاسبية ومدونة الحسابات وكيفية سيرها؛

الفصل الثالث (المواد من 10-24) حدد كيفية تنظيم المحاسبة من خلال حصر العمليات الاجبارية الملتمزم بها الكيان للإعداد وعرض الكشوف المالية وكيفية تنظيم الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية يدويا او عن طريق أنظمة الاعلام الالي، اما الفصل الرابع (المواد من 25-30) فتضمن عدد كشوف المالية الواجب على الكيانات اعدادها كما حدد الهدف منها وكيفية وتاريخ عرضها؛

¹ مرحوم محمد حبيب، النظام المحاسبي المالي، محاسبة قواعد المحاسبة مبادئ؟، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة الشلف، المجلد 4، العدد 02، 2018، ص 104.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوقر تيارت"

الفصل الخامس (المواد من 31-36) تعرض الى الحالات التي تصبح فيها الكيانات ملزمة بإعداد كشوف مالية مدمجة وحالات الكائنات الموجودة على الإقليم الوطني تشكل مجموعة اقتصادية، وهي مجبرة على اعداد ونشر حسابات تدعى حسابات مركبة وشروط وكيفيات طرق واجراءها ونشرها؛

اما الفصل السادس (المواد من 37-40) يبين الحالات التي يجب فيها الكيان الى تغير التقديرات المحاسبية او الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية، واختتم ال قانون 07-11 بفصل السابع (المواد من 41-43) يبين الاحكام الختامية المتعلقة بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ والغاء المخطط الوطني للمحاسبة والنشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. نشير الى ان المخطط قد تناول الأصول البيولوجية كحالة خاصة في الفقرة مقتضبة.

المطلب الثاني: قياس الأصول البيولوجية حسب SCF.

قياس الأصول البيولوجية يعتبر جزءا هاما من النظام المحاسبي المالي، يهدف هذا لقياس الى تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية مثل المحاصيل الزراعية والمواشي، وذلك لضمان تمثيل دقيق لقيمتها في التقارير المالية.

أولا: تعريف الأصل البيولوجي حسب النظام المحاسبي المالي SCF: وفقا ل SCF فان الأصل البيولوجي هو حيوان او نبات حي او مجموعة من الأصول البيولوجية التي هي عبارة عن مجموعة من الحيوانات او النباتات الحية.¹

ثانيا: القياس الأصل البيولوجي حسب SCF: تمت الإشارة الى تقييم الأصل البيولوجي في المخطط المحاسبي المالي كحالة خاصة من خلال الفقرة 19-321 و التي مفادها كالآتي²:

" يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الاولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدر، الا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق، في هذه الحالة يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس التكلفة مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة، حيث يتم الاعتراف بالخسائر او الأرباح الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف النقطة المقدر في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها؛

¹ أشواق بن قدور، بوبكر شماخي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين معيار المحاسبي الدولي رقم

41 والنظام المحاسبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 42.

² أشواق بن قدور، المرجع السابق، ص 43.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوقر تيارت"

المطلب الثالث: لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC.

لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC، التي تأسست في عام 1973، كانت هي المنظمة التي تولت مهمة وضع وتطوير معايير المحاسبة الدولية، وفيما يلي سنقوم بالتعرف على هذه اللجنة إضافة إلى أهم أهدافها.

لجنة المعايير المحاسبية الدولية. International Accounting Standards Committee.

هو الاسم الذي اختاره ممثلي هيئات المحاسبة للدول العشرة (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، أيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية) المساهمة في تأسيس الهيئة الدولية. وقد كان الهدف من تأسيس الهيئة منذ نشأتها في عام 1973م وحتى إعادة هيكلتها في 2001م محدد في الآتي¹:

❖ مناقشة قضايا المحاسبة الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛

❖ طرح أفكار محاسبة يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛

❖ العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير؛

ولتحقيق هذه الأهداف عملت اللجنة بمنهجية واحدة لم تغيرها منذ نشأتها في عام 1997م تمثلت في دور وحيد لعبته اللجنة خلال الخمسة والعشرون سنة الأولى من عمرها وهو دور تنسيق وتوحيد آراء أعضائها من الهيئات الوطنية للمحاسبة (Harmonizer) حيث انصب عمل اللجنة على اختيار معالجة معينة مطبقة في دولة ما تم تبني هذه المعالجة وإدخال بعض التعديلات عليها إذ لزم الأمر والسعي للحصول على قبول دولي لها؛

وبهذا الشكل فإن اللجنة لم تمارس أي دور ينطوي على بحث وابتكار وتطوير معالجات محاسبية بناء على حاجة معينة لمعيار محاسبي يعالج قضية محاسبية لا يوجد لها حل محاسبي مقبول.

ومع سنة 1997م بدأت اللجنة في تبني الدور التطويري للمعايير حيث بدأت بابتكار المعايير الخاصة بها، كما تم تطوير إطار عمل مفاهيمي يطلق عليه إطار إعداد وعرض القوائم المالية؛

¹ رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دراسة فلسفية في نظرية المحاسبة، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2006، ص 36.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوقر تيارت"

وقد تشابهت النتائج الواردة في هذا الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبية المالية، وهي ان هدف القوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين للأغراض اتخاذ القرارات، ويجب ان تحتوي المعلومات المتوفرة على الخصائص النوعية مثل الملائمة و الموثوقية و قابلية الفهم¹؛

يتضح من اهداف لجنة معايير المحاسبية الدولية ان تطبيق معايير المحاسبية الدولية يكون في الغالب اختياريًا باعتبارها تمثل معايير ارشادية غير ملزمة دوليًا، و بالتالي تكون الأولوية في التطبيق عند اعداد القوائم المالية في الدولة للمعايير والنظم والقوانين المحلية وذلك عندما تختلف عن معايير المحاسبة الدولية².

¹ Richrdr G. Schroeder & Myrtlewclark. Jack M. Cathery,2019, Financial Accounting Aheary and Analysis.text and. cases"14" thjohn. Wiley f. sous p.59.

² يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان(الأردن)،2002، ص 24.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوقر تيارت"

المبحث الثاني: دراسة تحليلية مقارنة بين الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS41).

بالمقارنة بين الفقرة 19_321 من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 41 فان الفقرة 19_321 تعطي توجيهات عامة حول تقدير القيمة العادلة للأصول البيولوجية بعد الاكتمال، اما المعيار المحاسبي الدولي 41 يحدد إطار أكثر تفصيلا لمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وتقديم المعلومات المالية ذات الصلة؛

تمكنا من تفصيل جدول شامل للمقارنة بين مضمون الفقرة 19_321 والمعيار المحاسبي الدولي 41 مع عرض أهم الاستنتاجات التوصل إليها.

المطلب الأول: مقارنة بين مضمون ال فقرة 321- 19 من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

بعد تقديم لمحة عن مضمون المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي تتم المقارنة فيما يلي:

المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي (IAS) (41)	الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF)	أساس المقارنة
	هدف المعيار بيان المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية الإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لعمليات تسجيل الأصول البيولوجية وتوضيح الأسس المستخدمة في تقييمها.	الهدف
	ينطبق المعيار على الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية ولا ينطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي.	تتطبق الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) على جميع المشاريع التي تختص بممارسة النشاط الزراعي.	النطاق
	جاء نطاق الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) عاما وشاملا لجميع أنواع النشاطات التي تنطبق عليها الفقرة، كذلك لم تورد الفقرة الحالات المستثناة من التطبيق.		

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوبر

تيارت"

الاعتراف والقياس	<p>- لم تورد الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) شروط الاعتراف.</p> <p>- 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 تكلفة مطروحا من الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.</p> <p>- يتم إثبات الخسارة أو الربح من التغير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها بموجب المعايير الدولية للإبلاغ المالي.</p> <p>- يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا نقطة البيع المقدرة.</p>	<p>- أورد المعيار المحاسبي ثلاث شروط واجبة التحقق لأغراض الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي.</p> <p>- يقسم المعيار الموجودات في المنشآت الزراعية إلى أصل بيولوجي والمحصول الزراعي الذي هو المنتج المحصود للأصل البيولوجي وذلك فقط عند نقطة الحصاد، وبعد ذلك يتم تطبيق المحاسبي الدولي (IAS02) "المخزون". هذا وقد أورد المعيار جدولاً بالأمثلة على الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع.</p> <p>- يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي، وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.</p> <p>- يقاس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد.</p> <p>- في حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل البيولوجي وجب قياسه بتكلفته مطروحا منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة</p> <p>هناك فروق جوهرية بين الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار في مجال الاعتراف. -لم تتضمن الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) تقسيماً للأصول البيولوجية على خلاف المعيار الذي فرق بين المنتج الحيواني والمنتج النباتي.</p> <p>- ينطبق تقييم الأصول في المنشآت الزراعية في ظل كل من الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار عند الاعتراف المبدئي، وهنا فقد أضافت الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة، وهنا يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفة مطروحا من الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.</p> <p>- لم تأخذ القاعدة بعين الاعتبار التقييم عند نقطة الحصاد.</p> <p>- لم يعالج المعيار ولا الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها بالنسبة للمزروعات المعمرة.</p>
------------------	--	---

المكاسب والخسائر	
<p>- لم تظهر فروق بين الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) وبين المعيار حول الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي.</p> <p>-الربح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة لأصل بيولوجي عند نقطة البيع. حيث يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها.</p> <p>-الربح أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.</p>	<p>- يتم إثبات الخسارة أو الربح من التغير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها بموجب المعايير الدولية للإبلاغ المالي.</p> <p>- إن تثبتت أي خسارة أو ربح ناجم في تغيير القيمة الحقيقية مطروحا منه التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي وقع فيها أي منها.</p>

<p>- طالب المعيار بالإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التقييم بالقيمة العادلة، في حين طالبت الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) بالإفصاح عن المبالغ المتحققة عن بيع الأصول.</p> <p>- لم يتعرض لا المعيار ولا الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى الإفصاح عن الزراعة القائمة بحساب مستقل.</p> <p>- لم تتعرض الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى الإفصاح عن الأعباء المتعلقة بالأصول البيولوجية.</p> <p>- تناولت الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) الإفصاح عن الأراضي الزراعية، بينما استثنت المعيار في نطاق الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي.</p> <p>-لم تتناول الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى الإفصاح عن المنح الحكومية.</p>	<p>- الإفصاح بشكل منفصل عن إجمالي الربح والخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي، ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية.</p> <p>- الإفصاح عن الأساليب والافتراضات المطبقة لتحديد القيمة العادلة.</p> <p>- يجب على المشروع 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 ومنتوج المحاصيل الزراعية خلال الفترة.</p> <p>الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بالأصول البيولوجية، واستراتيجيات إدارة المخاطر المالية للنشاط الزراعي.</p> <p>- تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية.</p> <p>- الإفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية، إذ لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.</p> <p>- الإفصاح عن طبيعة ومدى المنح الحكومية والشروط التي لم يتم تلبيتها والانخفاضات الهامة في مستوى المنح.</p>	<p>للأسف الشديد لم يتم ورود توضيحات وتفصيلات فيما يخص موضوع الإفصاح، عدا ما تعلق بموضوعي التقييم المبدئي والأرباح والخسائر.</p>
---	---	---

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوبر

تيارت"

<p>أهملت الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) مجال الاعتراف بالمنح الحكومية للمنشآت الزراعية بالرغم من أهميتها البالغة، ويظهر جليا وجود فرق جوهري بين الفقرة 321-19 والمعيار في مجال الاعتراف بالمنح الحكومية.</p>	<p>المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي التي تم قياسها بقيمتها العادلة مطروحا 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.</p>	<p>لم تتعرض الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى معالجة الاعتراف بالمنح الحكومية.</p>	<p>المنح الحكومية</p>
---	---	--	-----------------------

المصدر: حيرش عبد القادر، دويس عبد القادر، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية بين النظرية والتطبيق" دراسة تحليلية مقارنة"، جامعة ابن خلدون، تيارت (الجزائر)، ص: 21.

المطلب الثاني: قراءة تحليلية في دراسة المقارنة.

تطلعنا ان نخصص هذا المطلب لعرض اهم الاستنتاجات التي توصلنا اليها من خلال هذه المقارنة.

أولاً: الأصول البيولوجية (الحيوانات):

❖ بالنسبة لعملية القياس للموجودات البيولوجية (الحيوانات، المحاصيل الزراعية) فنلاحظ أن المعيار الدولي يعتمد على القيمة العادلة في مسألة قياس وتقييم الموجودات البيولوجية إلا أن الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) تعتمد في تقييم القطيع الإنتاجي على التكلفة التاريخية = القيمة الأولية منقوصا منها الإهلاك المتراكم منقوصا منها خسائر القيمة المجمعة. ونلاحظ أن المعيار الدولي هو الأفضل في مسألة تقييم الأصول البيولوجية لأنه يعتمد على القيمة الأقرب للواقع وبالتالي يضمن على معلوماته المحاسبية خاصية الملائمة ويلغي كل الفجوات الحاصلة بين التسجيل في الدفاتر المحاسبية والواقع الاقتصادي في الأسواق وعليه فإن التقييم على أساس القيمة العادلة يحاكي الواقع فتكون الأصول البيولوجية بقيمتها الواقعية؛

❖ فيما يخص عملية الاعتراف فليس هناك أي اختلاف في مسألة الاعتراف بالأصول البيولوجية بين المعيار الدولي والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) إذ يتفقان معاً على ان الاعتراف بالأصل البيولوجي يجب أن يكون بعد حصول الشركة عليه وتوقع أن تستفيد منه في المستقبل. إلا أن

الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) لم تشر بشكل صريح عن الأرباح والخسائر المتحققة عن الاعتراف

الأولي بالمحصول الزراعي بالقيمة مخصوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع والإشارة إليها في قائمة الدخل كما أشار إليها المعيار الدولي فلا بد من توضيح هذه الفقرة بشكل أكثر تركيزاً في الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF)؛

مسألة الإفصاح عن الأصول البيولوجية فنلاحظ أن المعيار الدولي قد ركز على أن يكون الإفصاح بشكل واضح لكل من قيم الأصول البيولوجية والسياسات المتبعة في مسألة تقييم الأصل، في حين لم تتعرض الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى الإفصاح عن الأعباء المتعلقة بالأصول البيولوجية، إلا أن المعيار الدولي قد أشار بشكل أكثر تركيزاً إلى عملية الإفصاح عن البيانات عن الأصول البيولوجية حتى تساعد هذه البيانات على تحديد التوقيتات للتدفقات النقدية المستقبلية.

ثانياً: الأصول البيولوجية (الزراعة):

❖ يتم الاعتراف بالمحاصيل الزراعية في المعيار الدولي عندما تسيطر الشركة على هذه المحاصيل وتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية، أما لفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) فقد أضافت أنه في حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفة مطروحا من الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة، في حين لم تأخذ الفقرة 19-321 بعين الاعتبار التقييم عند نقطة الحصاد. كذلك لم يعالج المعيار ولا الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي (SCF) الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها بالنسبة للمزروعات المعمرة؛ إن الهدف واضح فالمعيار والفقرة 19-321 تعترف بالمحصول الزراعي إذا كان هو أساس العمل وهو المحقق للدخل في الفترات القادمة.

❖ فيما يخص المغروسات المعمرة فنلاحظ أن الفقرة 19-321 قد امتازت على المعيار الدولي هنا، إذ أشارت الفقرة بشكل مفصل ومركز إلى أن الأنشطة الزراعية تتمثل أساساً في المحاصيل الزراعية وحدائق الفاكهة والبساتين، حيث تعتبر الأولى من الأصول الجارية فيما تعتبر الثانية من الأصول الثابتة، أما المعيار الدولي فلم يميز بين المحاصيل الزراعية بل أشار إليها بشكل عام وعليه نلاحظ أن الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي قد تميزت عن المعيار الدولي بهذه الفقرة؛

فيما يخص فترة التدهور والاختلال (الشيخوخة) نلاحظ أن المعيار الدولي لم يشر بشكل ملحوظ إليها، وقد عرفت الفقرة على أنها فترة تناقص الإثمار حيث تصبح الأشجار ضعيفة الإنتاج ويضمحل إنتاجها (أي

النقص في القدرة الإنتاجية للأصل البيولوجي) ويثبت هذا النقص في حساب التدهور والاختلال عن طريق حساب الإهلاك بجعل حساب مخصصات الإهلاك لدينا مع قسط إهلاك الأصول البيولوجية النباتية في نهاية كل سنة بقيمة النقص الذي طرأ فيها، وعليه فالفقرة 19-321 تميزت بالإشارة الى هذه الجزء أكثر من المعيار الدولي.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوقر تيارت"

المبحث الثالث: دراسة تحليلية في المؤسسة الزراعية

يتم التطرق في هذا المبحث الى تقديم المزرعة النموذجية التي أجريت فيها الدراسة التطبيقية ونشأتها وأهدافها بالإضافة الى عرض هيكلها التنظيمي؛

المطلب الأول: تقديم المزرعة النموذجية -شريف الدين.

في هذا المطلب سنقوم بتقديم بطاقة فنية للمزرعة النموذجية شريف الدين؛

أولاً: تعريف المؤسسة محل الدراسة.

أنشأت المزرعة في **1993/06/26** مؤسسة اقتصادية تحت وصاية مدير المصالح الفلاحية حتى سنة

2009م تحولت الى مؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة شريف الدين؛

أنشأت المزرعة النموذجية شريف الدين برأسمال اجتماعي قدره **3.208.000** حيث تستمد مداخيلها المالية من الإنتاج النباتي (الحبوب، والاعلاف الخضراء) والإنتاج الحيواني (تربية الأغنام).

ثانياً: الموقع الجغرافي للمؤسسة

تقع المزرعة النموذجية شريف الدين في ولاية تيارت ببلدية السوق تترير على مساحة قدرها **116,73** هكتار حيث تمثل مساحة **988**هكتار سالمة للاستخدام ومساحة **20**هكتار تعتبر أراضي مشغولة بشكل غير لائق؛

ثانياً: أهداف المزرعة

تعتبر هذه المزرعة من أهم المزارع على مستوى ولاية تيارت في الإنتاج النباتي والحيواني وتسعى من خلال ذلك الى تحقيق عدة أهداف نذكر منها:

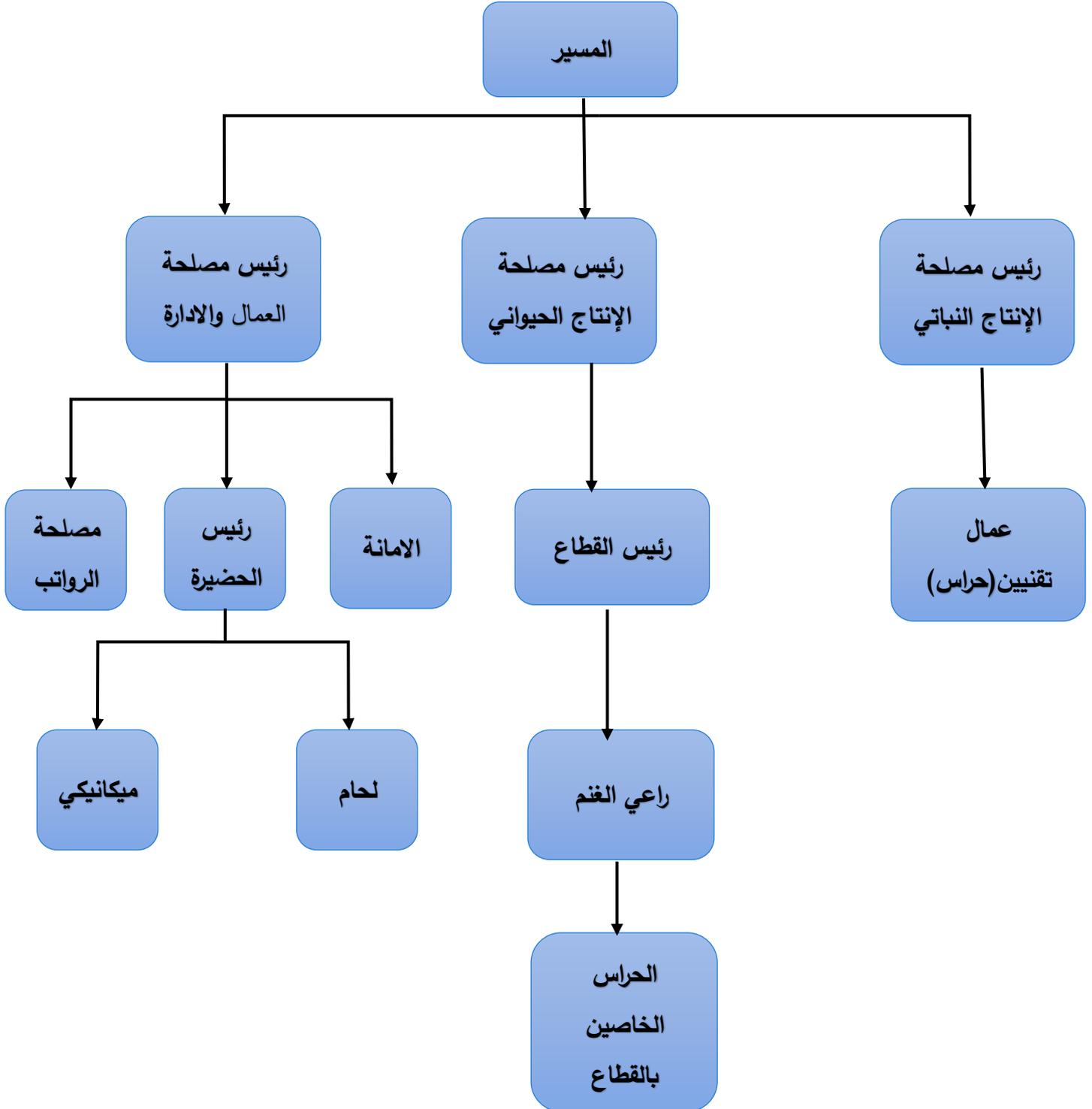
- ✓ تكثيف انتاج البذور؛
- ✓ انتاج اللحوم الحمراء والبيضاء؛
- ✓ الاشغال الفلاحية والمعالجات النباتية؛
- ✓ تعليم التقنيات الفلاحية للمستثمرين الفردي؛

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوقر تيارت"

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومكوناتها؛

يتمثل الهيكل التنظيمي للمزرعة النموذجية شريف الدين فيما يلي:

الشكل رقم 4: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة للمؤسسة.



المسير: يملك كل الصلاحيات والمتمثلة في اتخاذ القرارات الهامة بالمزرعة؛

وترتكز المؤسسة على 3 مصالح وهي:

- 1) مصلحة العمال والإدارة: ومكونة من: الأمانة ورئيس الحضيرة إضافة الى مصلحة الرواتب؛
 - 2) مصلحة الإنتاج الحيواني: يتكون من راعي الغنم والحراس الخاصين بالقطاع؛
 - 3) مصلحة انتاج النباتي: مكونة من عمال تنفيذيين (سائق جرار، عامل فلاح، حراس)؛
- ثانيا: مكونات المزرعة: (أنظر ملحق 01)

1) الإنتاج النباتي: تحتوي المزرعة على عدد كبير من الحبوب وكذلك تختص في انتاج الاعلاف الخضراء؛

2) الإنتاج الحيواني:

- ❖ الأغنام: يوجد بالمزرعة مكان خاص بتربية الأغنام تبلغ مساحته 600 متر مربع؛
- ❖ دواجن: تختص مساحة ما يقارب 2000 متر مربع لتربية الدواجن
- ❖ ما تملكه المزرعة:

الجدول رقم 2: خاص بالمعدات التشغيل

معدات التشغيل	
عدد	عدد معدات التشغيل
8	جر
3	الحراثة
2	بذر
3	حصاد
2	معالجة

الجدول رقم 3: خاص البنية التحتية للمزرعة

البنية التحتية	
عدد البنية التحتية	طبيعة
1	اغنام
2	حضائر الدواجن
/	مبنى اداري
1	حظيرة

الجدول رقم 4: خاص بالمواد المائية.

موارد مائية	
عدد موارد مائية	طبيعة
1	بئر
1	حوض
/	أبار

الجدول رقم 5: خاص بالموارد البشرية.

موارد البشرية	
عدد موارد البشرية	طبيعة
4	تأطير
5	اتقان
3	
2	عامل زراعي
9	سائق جرار وآخرون

الجدول رقم 6: خاص بالموارد الزراعية..

موارد زراعية				
التعيين	شقة في الفرع			مساحة مغطاة
	عدد	القوة	الحالة	(HA)
		Cv		
معدات جر	8	60	05جيد/03 معطل	
معدات الحصاد	3		01جيد/02 متوسط	
جرار مقطوع	3		جيد	

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية في المزرعة النموذجية حسب النظام المحاسبي الفلاحي.
تلعب القوائم المالية دورًا محوريًا في توضيح الوضع المالي والأداء الاقتصادي للشركات والمنظمات. وفقًا للنظام المحاسبي المالي، تهدف هذه القوائم إلى توفير معلومات مالية دقيقة وشاملة لمساعدة المستثمرين، والمحليلين الماليين، والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات مستنيرة.

أولاً: مدونة الحسابات الخاصة بالقطاع الفلاحي.

من خلال ما سبق يمكن استخلاص النظام المحاسبي المصغر الخاص بالقطاع الفلاحي حيث تم تركيز على الأصول البيولوجية وحسابات التي تتماشى معها مع بقاء الحسابات الأخرى بدون تغيير وهذا بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي.

الصف الأول. حسابات رؤوس الأموال (بدون تغير).

الصف 2. حسابات التثبيتات.

20- التثبيتات المعنوية.

203. مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

204. برمجيات المعلوماتية وما شابهها.

205. الامتيازات وحقوق الاستثمار الزراعي والبراءات والرخص والعلامات الزراعي.

207. فارق الاقتناء.

208. التثبيتات المعنوية الأخرى.
- 11. التثبيتات العينية.**
211. الأراضي الفلاحية.
212. عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الفلاحية.
213. البناءات.
215. المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الفلاحية.
218. التثبيتات العينية الفلاحية الأخرى.
- 22. التثبيتات في شكل امتياز (بدون تغير).**
- 23. الأصول البيولوجية الجاري تسجيلها.**
234. الأصول البيولوجية النباتية الجاري تتميتها.
235. الأصول البيولوجية الحيوانية الجاري تتميتها.
238. التسيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات الأصول البيولوجية.
- 24. الأصول البيولوجية النباتية.**
240. الأشجار.
241. البساتين والأزهار.
242. الأصول البيولوجية النباتية الأخرى.
- 25. الأصول البيولوجية الحيوانية.**
250. مواشي.
251. النحل والحشرات.
252. الأسماك والحيوانات البحرية.
253. الأصول البيولوجية الحيوانية الأخرى.

26. مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات (بدون تغيير).

27. تثبيات مالية أخرى (بدون تغيير).

28. اهتلاك التثبيات عن السندات.

280. اهتلاك التثبيات المعنوية.

2803. اهتلاك مصاريف البحث و التنمية القابلة للتثبيات.

2804. اهتلاك برمجيات المعلوماتية و ما شابهها.

2805. اهتلاك الامتيازات و الحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات.

2807. اهتلاك فارق الاقتناء.

2808. اهتلاك التثبيات المعنوية الأخرى.

281. اهتلاك التثبيات العينية.

2812. اهتلاك اعمال ترتيب وتهيئة الأراضي الفلاحية.

2813. اهتلاك البناءات.

2815. اهتلاك المنشآت التقنية و المعدات و الأدوات الفلاحية.

2818. اهتلاك التثبيات العينية الأخرى.

282. اهتلاك التثبيات الموضوعية موضع امتياز (بدون تغيير).

284. اهتلاك الأصول البيولوجية النباتية.

2840. اهتلاك الأشجار.

2841. اهتلاك النباتات و الازهار.

2842. اهتلاك الأصول البيولوجية النباتية الأخرى.

285. اهتلاك الأصول البيولوجية الحيوانية.

2850. اهتلاك مواشي.

2851. اهتلاك النحل و الحشرات.
2852. اهتلاك الأسماك و الحيوانات البحرية.
2853. اهتلاك الأصول البيولوجية الأخرى.
29. خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية.
290. خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية.
2903. خسائر القيمة عن مصاريف البحث التتمية القابلة للتثبيت.
2904. خسائر القيمة عن الامتيازات وحقوق الاستثمار الزراعي والبراءات والرخص والعلامات الزراعية.
2907. خسائر القيمة عن فارق الشراء.
2908. خسائر القيمة عن اعمال ترتيب وتهيئة الأراضي.
291. خسائر القيمة عن التثبيتات العينية.
2912. خسائر القيمة عن اعمال ترتيب وتهيئة الأراضي.
2913. خسائر القيمة عن البناءات.
2915. خسائر القيمة عن المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الفلاحية.
2918. خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى الفلاحية.
292. خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعية موضع امتياز (بدون تغيير).
293. خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها (بدون تغيير).
294. خسارة القيمة عن الأصول البيولوجية النباتية.
2940. خسارة القيمة عن الأشجار.
2941. خسارة القيمة النباتات والازهار.
2942. خسارة القيمة عن الأصول البيولوجية النباتية الأخرى.
295. خسارة القيمة عن الأصول البيولوجية الحيوانية.

2950. خسارة القيمة عن المواشي.
2951. خسارة القيمة عن النحل والحشرات.
2952. خسارة القيمة عن الأسماك والحيوانات البحرية.
2953. خسارة قيمة عن الأصول البيولوجية الحيوانية الأخرى.
296. خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات (بدون تغيير).
297. خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة (بدون تغيير).
298. خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة (بدون تغيير).
- الصفحة 3. حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.
30. مخزونات البضائع.
31. المواد الأولية واللوازم.
314. اعلاف.
315. مواد بيطرية.
32. تموينات أخرى.
33. سلع قيد الإنتاج (بدون تغيير).
34. خدمات قيد الإنتاج (بدون تغيير).
35. مخزونات المنتجات (بدون تغيير).
36. المخزونات المتأتية من التثبيات (بدون تغيير).
37. المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، المستودع او في الابداع). (بدون تغيير).
38. المشتريات المخزنة (بدون تغيير).
39. المشتريات المخزنة (بدون تغيير).
- الصفحة 4. حسابات الغير (بدون تغيير).

- الصفحة 5. الحسابات المالية (بدون تغيير).
- الصفحة 6. حسابات الأعباء.
60. المشتريات المستهلكة.
600. مشتريات البضائع المباعة.
601. المواد الأولية.
6014. اعلاف مستهلكة.
6015. مواد بيطرية مستهلكة.
602. التموينات الأخرى.
603. تغييرات المخزونات.
604. مشتريات المعدات والتجهيزات والاشغال.
605. مشتريات المعدات والتجهيزات والاشغال.
607. المشتريات غير المخزنة من المواد، والتوريدات.
608. مصاريف الشراء التابعة.
609. التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها من المشتريات.
61. الخدمات الخارجية (بدون تغيير).
62. الخدمات الخارجية الأخرى (بدون تغيير).
63. أعباء المستخدمين (بدون تغيير).
64. الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة (بدون تغيير).
65. الأعباء العملية الأخرى (بدون تغيير).
66. الأعباء المالية (بدون تغيير).
67. العناصر غير العادية - الأعباء (بدون تغيير).

68. المخصصات وللاحتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الفلاحية.

69. الضرائب من النتائج وما يماثلها (بدون تغيير).

الصفحة 7. حسابات المنتوجات (بدون تغيير).

ثانيا: عرض القوائم المالية.

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية الأطراف الخارجية، وعلى الرغم من انها تحتوي على معلومات صادرة خارج السجلات المحاسبية، وتعرف أيضا على انها ملخص البيانات والمعلومات التي يتم الوصول اليها عن طريق قياس الاحداث الاقتصادية للمؤسسات الخاصة.

1. ميزانية (الأصول والخصوم)

الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير خلال السنة مالية تبدأ من 01/01... الى غاية 12/31... وتعد واحدة من التقارير المالية التي تعدها المؤسسات بغرض بيان مركزها المالي؛

وتتضمن الميزانية المالية محل الدراسة فيما يلي:

1.1. ميزانية الأصول:

وتعرف أيضا بالموجودات، وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (المباني والمعدات الصناعية والنفقات...)، والأصول تظهر كيفية المؤسسة للأموال التي حصلت عليها المؤسسة (الملحق رقم 03-04-06).

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوبر

تيارت"

الجدول رقم 7: جانب أصول ميزانية ل سنة 2022

المبالغ الصافية	اهتلاكات وخ القيمة	مبالغ الاجمالية	الأصول
/	5250010,00	525001,00	الأصول غير الجارية
/	6056468,32	6056468,32	البناءات
505981,36	32044039,6	32550020,96	حوض البئر
			منشآت تقنية ومعدات أدوات الصناعية
3584200,00	/	3584200,00	معدات أدوات صناعية
11046000,00	/	11046000,00	تربية الحيوانات
628000	/	628000,00	المرافق
16371,67	1002196,33	1018568,00	معدات النقل
/	928053,20	928053,20	تجهيزات مكتب
94737,5	7765,50	102503,00	تجهيزات اجتماعية
1300000	/	1300000,00	قروض ممنوحة
17175290,53	45288532,95	62463823,46	مجموع الأصول غير الجارية
5349800,00	5349800,00	5349800,00	الأصول الجارية
1740000,00	1740000,00	1740000,00	مخزون البذور
816500,00	816500,00	816500,00	مخزون معالجة (VGTX)
269250,00	269250,00	269250,00	اعلاف الماشية
213690,00	213690,00	213690,00	مخزون الأسمدة
46448800,00	46448800,00	46448800,00	قطع الغيار
6793490,00	6793490,00	6793490,00	منتجات جاري إنجازها
14256913,96	14256913,96	14256913,96	المنتجات المصنعة
137273,45	137273,45	137273,45	الزبائن
10000,00	10000,00	10000,00	تسبيقات المستخدمين 2020
168410,91	168410,91	168410,91	تسبيقات المستخدمين 2021
			البنوك وح ج
			الصندوق
78050926,15	78050926,15	78050926,15	مجموع أصول الجارية
95226216,68	4528532,95	140514749,6	مجموع

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر دراسة حالة مزرعة النموذجية "شريف الدين سوقر تيارت"

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزان المراجعة المقدم من طرف المؤسسة.

. ميزانية الخصوم:

والتي تعرف على انها تضحيات محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية للمؤسسة بنقل او تحويل أصول او توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة المعاملات او احداث أخرى. (ملحق رقم 02).

الجدول رقم 8: ميزانية جانب الخصوم لسنة 2022

المبالغ	الخصوم
10592000,00	رؤوس الأموال خاصة
7284000,00	رأس المال الاجتماعي
100000	إعادة ديون الخزينة
(77793342,88)	احتياطات
11905270,00	ترحيل من جديد
37119325,36	اعانات الحكومة للمعدات
(10792747,52)	النتيجة
6000000,00	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
2200000,00	اقتراضات لدى مؤسسات
8200000,00	اقتراضات مرتبطة بالمشاركين
28024654,39	مجموع الخصوم غير الجارية
132300,00	الخصوم الجارية
17309408,06	الموردون والحسابات الملحقة
28982556,26	زبائن دائنون
16390545,49	المستخدمون والحسابات الملحقة
697500,00	الهيئات الاجتماعية
97818964,2	الدولة_ الرسوم والضرائب الواجبة
95226216,68	عمليات المجمع
	مجموع الخصوم الجارية
	المجموع

المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزان المراجعة المقدم من طرف المؤسسة.

ثالثا: التعليق على الميزانية.

من خلال الميزانية الختامية التي تم إعدادها انطلاقا من ميزان المراجعة بتاريخ 2022/10/31 نجد ان: المؤسسة تعتمد كثيرا على عنصر التثبيتات حيث تمثل ما نسبته 64,15 % من المجموع وهذا راجع لطبيعة نشاط المنشأة التي تعتمد كثيرا على العنصر ومكوناته خصوصا المعنوية منها والمالية؛ وبالتالي فهي تعتمد في نشاطها بصفة كبيرة على الأصول الجارية المخزونات والزيائن لذا تمثل المخزونات ما نسبته 65 % من مجموع الأصول والباقي يمثل حسابات الزيائن والنقديات؛ ومن أجل تغطية احتياجاتها تعتمد المؤسسة على الديون وخصوصا ديون الاستغلال (الموردون بكل انواعهم، والاعانات الحكومية)، حيث نلاحظ أن رؤوس الأموال ظهرت بالسالب وهذا يعود الى ثلاث أساليب:

- ✓ مبلغ راس المال الاجتماعي غير الكافي واحده يمثل ما نسبته 11,12 % من المجموع مما يجعله غير قادر على تلبية حاجيات المؤسسة؛
- ✓ ظهور حساب الترحيل من جديد سالب قيمة كبير تمثل أكثر من 50 % من مجموع وهذا بسبب الخسائر الخاصة بالسنوات السابقة (سنة 2016، سنة 2017، وسنة 2021)، حيث كانت الخسارة قياسية بقيمة 23022283,49؛
- ✓ عدم قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح وبالتالي عدم قدرتها على التحويل الذاتي.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يمكن القول ان المحاسبة الزراعية هي محاسبة مبسطة وقابلة للتطبيق من قبل المؤسسات الزراعية، حيث تمكنا من الحصول على نظرة كاملة وشاملة على معالجة المحاسبية في المؤسسات الزراعية، واءم اتعلق بتقييم الأصول البيولوجية الحيوانية والنباتية او في المجال الإفصاح والاعتراف بهذه الأصول؛

وبشكل عام فانه يمكن القول ان النظام المحاسبي المالي قد فتح المجال للاجتهادات والتقديرية الشخصية للمحاسبين وأصحاب الاختصاص في عملية القياس المحاسبي لهذا النوع من الأصول، عكس الأصول الأخرى، ومن خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في المنشآت الزراعية تم التعرف على عرض القوائم المالية التي لا بد لا تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للكيان؛

اختلاف المحاسبة الزراعية عن المحاسبة العامة التي تعتمد على النظام المحاسبي المالي الا في بعض الحاسبات أهمها:

الأصول الجاري تتميتها؛

الأصول البيولوجية النباتية؛

مخصصات الاهتلاكات والفلاحية؛

وفي الأخير يجب اعداد مدونة حسابات قطاعية خاصة بالنشاط الفلاحي تحظى بالقبول العام من اجل إمكانية تطبيق المؤسسات الفلاحية لهذه المحاسبة



خاتمة



توجهت الجزائر نحو تبني نظام يتوافق مع البيئة المحاسبية العالمية بما يحتويه هذا النظام على جزء مهم من المعايير المحاسبية الدولية، ولهذا سعينا من خلال هذه الدراسة الى إبراز المعالجة المحاسبية في القطاع الزراعي والأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي SCF، لمعرفة مدى تلبية النظام المحاسبي للاحتياجات المؤسسات الزراعية؛

حيث تطرقنا في هذا الموضوع الى فصلين الأول نظري وآخر تطبيقي، فالفصل الأول يشمل الإطار النظري للنشاط الزراعي والمحاسبة الزراعية إضافة الى النظام المحاسبي المالي وكيفية الاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية، اما الفصل الثاني فتطرقنا الى كيفية تطبيق معالجة الأصول البيولوجية واعداد القوائم المالية في المؤسسة الزراعية حسب النظام المحاسبي المالي. ومن خلال دراسة حالة في المزرعة النموذجية "شريف الدين"، توصلنا الى النتائج والاستنتاجات وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي من أجل انبثاق صحة الفرضيات والإجابة على الإشكالية الموضوع المطروحة وتساؤلات الفرعية وعرض اهم النتائج وافاق الدراسة.

أولاً: اختبار صحة الفرضيات

انطلاقاً من الطريقة التي اعتمدها الطالبان والتي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية ومحاولة تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والنظام المحاسبي المالي SCF من خلال الدراسة الميدانية، توصلنا اثناء اختبار الفرضيات إلى ما يلي:

- تأكد من ان الأصل البيولوجي حيوان ونبات الفرضية الأولى صحيحة؛
- تعتمد مؤسسة "شريف الدين" على النظام المحاسبي المالي في تطبيق المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وهي متوافقة مع المعالجة المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، وهذا ما تثبته الفرضية 2؛
- تطبق مؤسسة "شريف الدين" المحاسبة في النشاط الزراعي وهذا من خلال اعداد القوائم المالية للإعطاء النتائج الحقيقية وهذا ما يعني ان الفرضية الثالثة صحيحة التي مفادها واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية 3.

ثانياً: النتائج الدراسة

النتائج النظرية:

- إدراك مفهوم المحاسبة الزراعية وفق النظام المحاسبي المالي والحسابات الخاصة بالقطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي الزراعي؛

➤ ان كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي اعتمد على تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة؛
هناك تطابق جوهري بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي غير ان الاختلاف الموجود يكمن في ان النظام المحاسبي المالي لم يعطي تعريف للمنتجات الزراعية او الحصاد او الأصل البيولوجي.
النتائج التطبيقية:

- المؤسسة تعتمد في تقييم أصولها حسب النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية؛
- هناك علاقة توافق بين تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41.
- تعتمد مزرعة "شريف الدين" على مدونة حسابات مكيفة مع طبيعة نشاطها؛
- لا تقوم مزرعة "شريف الدين" بإعادة تقييم أصولها البيولوجية ولا تقوم بالتسجيلات المحاسبية للأصول البيولوجية؛
- لم يتم النظام المحاسبي المالي بتخصيص القوائم المالية للقطاع الزراعي بل يتم اعتماد القوائم المالية المتعارف عليها، مع وجود معلومات خاصة بالأصول البيولوجية في الميزانية تحت عنوان "الأصول الثابتة البيولوجية".

ثالثا: التوصيات والاقتراحات

- في ضوء ما توصلت اليه الدراسة من نتائج فإننا نقترح جملة من الاقتراحات التي تعتقد ان تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على المؤسسة وتتمثل فيما يلي:
- ضبط بعض المفاهيم مثل تعريف المنتجات الزراعية في النظام الزراعي لجعله مطابق لما هو موجود في محتوى المعايير المحاسبية الدولية؛
 - تطوير ودعم القطاع الزراعي في الجزائر مع توفير مدونة الحسابات الخاصة به؛
 - نشر الوعي لدى المنشآت الزراعية على التوسع في تطبيق النظام المحاسبي المالي، لما له من أهمية في تحديد قيمة الاقتصادية للنشاط الزراعي، وتحديد الأنشطة الأكثر ربحية؛
 - تفعيل أسواق تهتم بتسعير المنتجات الزراعية؛
 - استحداث مؤسسات زراعية على مستوى ولاية تيارت.

رابعا: أفاق الدراسة

وخاتمة موضوع دراستنا ان نقترح بعض المواضيع التي تعده مكملة لموضوع دراستنا ومن أهم المواضيع فيما يلي:

- مدى تطبيق المحاسبة الزراعية من قبل المؤسسات في القطاع الزراعي؛
- مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزرعة في المؤسسات الفلاحية الجزائرية؛
- مقارنة المحاسبة الزراعية في المؤسسات الفلاحية المحلية مع المحاسبة الزراعية المطبقة في الدول المتقدمة خاصة.



قائمة المصادر والمراجع



قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

1. أبو نصار محمد وجمعة حميدات، معايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية، دار أوائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان (الأردن)، 2009.
2. حكمت احمد الراوي، دراسات في محاسبة المنشآت الخاصة، عمان (الأردن)، 1996.
3. حافظ حسن شعيب، محاسبة في المنشآت المالية، (البنوك، شركات التأمين)، عين شمس، 2001.
4. خالد راغب الخطيب، محاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية، الطبعة الأولى، الدار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
5. خيرت ضيف، المحاسبة والتكاليف الزراعية، دار النهضة العربية، لبنان، 2010.
6. هاشم أحمد عطية ومحمد عبد دريه، دراسات في المحاسبة المتخصصة، حسابات المهن الحرة (غير التجارية) حسابات الجمعيات والنوادي المحاسبة في شركات النقل المحاسبة، الدار الجامعية للطبع و النشر، مصر، 2000.
7. عبد العال طارق، (موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الامريكية والبريطانية والمصرية)، الجزء الثاني، القياس والتقييم المحاسبي، الدار الجامعية الإسكندرية (مصر)، 2002.
8. ايمان عباس حلمي، شيماء سعيد محمد، هاني رجب، عمر السيد يعقوب، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، كلية التجارة، جامعة القاهرة (مصر)، الطبعة الأولى، 2021.
9. محمود عرفة، المحاسبة الزراعية، مدونة مالك للمحاسبة، 2011/2010.

10. رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، دراسة فلسفية في النظرية المحاسبية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2006.
 11. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2002.
 12. عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، دار النجاح للطباعة.
 13. احمد حلمي جمعة، محاسبة الأصول البيولوجية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2013.
- ii. المجالات الدورية:
1. حنان لونيس، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الزراعي حسب النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، المجلد 23، العدد 01، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 2020.
 2. القنعي عزالدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية ونظام المحاسبي المالي، المجلد 04، العدد 02، مجلة البحوث والدراسات التجارية، سبتمبر 2020.
 3. سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وايراداتها في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 82، العراق، 2006.
 4. جمانة حنظل التميمي وكفاح جبار حسن، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11 دراسة تحليلية مقارنة، المجلد 08، العدد 31، مجلة العلوم الاقتصادية، 2012.
 5. سالمى دينوري، المحاسبة الزراعية الخاصة والنوعية في النشاط الزراعي المبادئ والفروض، المجلد الثاني، العدد الثامن، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي (الجزائر).

6. منى كامل احمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في النشاط الزراعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 36، العراق، 2013.
 7. اشواق بن قدور، بوبكر شماخي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020.
 8. النور.أ.ط، واقع تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات المقاولات بالمملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 103، 2018.
 9. مرحوم محمد حبيب، النظام المحاسبي المالي، محاسبة قواعد المحاسبة مبادئ؟، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، العدد 02، جامعة شلف (الجزائر)، 2018.
- III. الرسائل والاطروحات:
1. أسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة (الجزائر)، 2014.
 2. احمد دادة شهاب الدين، المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS41، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة عين تموشنت بلحاج شعيب، 2021/2020.
 3. وليد عمر البشير إبراهيم، مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان، المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزيرة (السودان)، نوفمبر 2016.

4. البتول جمعة، إشكالات تبني نظام معلومات محاسبي فلاحي وفق النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "دراسة حالة شركة استغلال وتثمين المزارع والمحيطات الفلاحية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02 (الجزائر)، 2014.
 5. امينة قنات، حسن بوشيشة، محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم مالية والمحاسبة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل (الجزائر)، 2022.
 6. حسين مولاي، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر تخصص نقود ومالية، علوم التسيير، جامعة ال جزائر 3 (الجزائر).
- IV. محاضرات ومطبوعات:
1. مولاي حسين، محاضرات في مقياس المحاسبة الزراعية لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة البليدة (الجزائر)، 2014/2015.
 2. مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة، تخصص محاسبة، المحاسبة الخاصة (للمحاسبة القطاعية)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
 3. نواصر محمد فتحي وطبيجي نورالدين، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية.
- V. القوانين والجرائد الرسمية:
1. قرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق 26 يوليو 2008، (يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى والكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخ في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق 25 مارس 2009.
 2. المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 05، المعايير الدولية للتقارير المالي.
 3. المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 10، المعايير الدولية للتقارير المالي.

4. المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 40، المعايير الدولية للتقرير المالي.
5. المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 41، المعايير الدولية للتقرير المالي.
6. المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 50، المعايير الدولية للتقرير المالي.

VI. المواقع الإلكترونية:

1. مدونة صالح القرا، المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 " الزراعة " على الموقع www.Sqarra.com

تاريخ التحميل: 2019/04/12.

VII. الملتقيات:

1. ايت محمد مراد وابجري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات واهداف"، ملتقى دولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة (الجزائر).
2. حيرش عبد القادر، دويس عبد القادر، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية بين النظرية والتطبيق، "دراسة تحليلية مقارنة"، الملتقى الدولي الحضوري عن بعد بعنوان واقع المحاسبة القطاعية في الجزائر بين المعايير الدولية للتقرير المالي والنظام المحاسبي المالي SCF، جامعة باتنة (الجزائر)، يومي 18 و19 أكتوبر 2023.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مكتبة الإسكندرية.

VIII. المراجع باللغة الأجنبية:

1. Ali Tazdait, Maitrise de la comptabilité Agricole, Les presses de ENAG, Alger, p 42
2. Richqrd G. Schroeder & Myrtlewclark. Jack M. Cathery, 2019, Financial Accounting Aheary and Analysis. text and. cases"14" thjohn. Wiley f. sous p.59.



قائمة الملاحق



الملحق 01

Fiche Signalétique

Informations Générale		Localisation	
Capital Social	3 208 000	Ferme Pilote	Cherif-Eddine
Vocation Primaire	Céréaliculture	Wilaya	Tiaret
Vocation Secondaire	Elevage Ovins	Commune	Sougueur

Foncier	
Superficie Agricole Totale	1167,73
Superficie Agricole Utile	988
Superficie Irriguée	/
Terres nues	
Surface en indue occupation	20h
Arboriculture	/

Infrastructures			Ressources hydric	
Nature	Nombre	Superficie (m²)	Nature	Nombre
Bergeries	1	600	Forage	1
Poulaillers	2	2000	Bassin	1
Bâtiment administratif	/	/	Puits	
Etable	1	400		

Matériel d'exploitation	
	Nombre
Traction	8
Aratoire	3
Semis	2
Récolte	3
Traitement	2

Matériels agricoles			
Désignation	Appartenant à la filiale		Superficie couverte (Ha)
	Nombre	Puissance CV	
Mat. De Traction	8	60	05Bon /3Panne
Mat. De Récolte	3		1Bon/02Moyen
Mat Tracté	3		Bon

Ressources Humaines	
	Nombre
Encadrement	4
Maitrise	5
Ouvrier spécialisé	3
Ouvrier agricole	2
Chauffeur tracteur et autres	9

الملحق 02

FOILE:

1

EUPL FP CHERIF EDINNE
SOUGUEUR (TIARET)

BALANCE GENERALE
au 31 OCTOBRE 2022

* COMPTE *	* INTITULE *	* DEBIT *	* CREDIT *	* SOLDE DB *	* SOLDE CR *
* 101000	* Capital Social		3 208 000,00 *		3 208 000,00 *
* 103600	* Rachat des dettes Tresor		7 284 000,00 *		7 284 000,00 *
* 106001	* Reserves legales		100 000,00 *		100 000,00 *
* 10	* CAPITAL, RESERVES ET ASSIMIL..		10 592 000,00 *		10 592 000,00 *
* 110000	* Report à Nouveau	11 227 987,74 *		11 227 987,74 *	
* 110016	* Résultat Année 2016	15 592 392,21 *		15 592 392,21 *	
* 110017	* Résultat Année 2017	6 084 175,90 *		6 084 175,90 *	
* 110018	* Résultat Année 2018		4 917 330,79 *		4 917 330,79 *
* 110019	* Résultat Année 2019	20 164 477,31 *		20 164 477,31 *	
* 110020	* Résultat Année 2020		1 064 289,38 *		1 064 289,38 *
* 110021	* Résultat Année 2021			23 022 283,49 *	
* 11	* REPORT A NOUVEAU.....	23 022 283,49 *	5 981 620,17 *	70 109 696,48 *	
* 120000	* Résultat de l'exercice	23 022 283,49 *	23 022 283,49 *		
* 12	* RESULTAT DE L'EXERCICE.....	23 022 283,49 *	23 022 283,49 *		
* 131000	* Subventions D'equipement		11 905 270,00 *		11 905 270,00 *
* 13	* PROD/CHARGES H.CYCLE D'EXPLOI.		11 905 270,00 *		11 905 270,00 *
* 164000	* Emprunt LEASING	3 228 761,18 *	3 228 761,18 *		
* 164100	* Emprunts bancaires RFIG	5 909 242,74 *	5 909 242,74 *		
* 164110	* Reechalenement BADR	89 049,94 *	89 049,94 *		
* 168001	* Emprunt G.A.O ORAVIO		3 000 000,00 *		3 000 000,00 *
* 168002	* Emprunts ONAB Kouba ALger		3 000 000,00 *		3 000 000,00 *
* 16	* EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES..	9 227 053,86 *	15 227 053,86 *		6 000 000,00 *
* 171000	* Dets Rattaches A.ds particp Gr		2 200 000,00 *		2 200 000,00 *
* 17	* DETTES RATACHEES A DES PARTICI		2 200 000,00 *		2 200 000,00 *
* 1	* CLASSE 1:CAPITAUX.....	108 340 654,00 *	68 928 227,52 *	39 412 426,48 *	
* 211000	* Terrain de construction		1,00 *		1,00 *
* 213000	* Bâtiments	5 250 010,00 *		5 250 010,00 *	
* 213100	* Puits Et Bassin	6 056 468,32 *		6 056 468,32 *	
* 215000	* Matériel et Outillage	32 550 020,96 *		32 550 020,96 *	
* 215100	* Matériel et Outillage	3 584 200,00 *		3 584 200,00 *	
* 218000	* Animaux Reproducteurs	61 666 000,00 *	50 620 000,00 *	11 046 000,00 *	
* 218010	* Agencements Installations	628 000,00 *		628 000,00 *	
* 218100	* Matériel de Transport	1 018 563,00 *		1 018 563,00 *	
* 218200	* Equip.Bureau & Informatique	928 053,20 *		928 053,20 *	
* 218500	* Equipements Sociaux	102 503,00 *		102 503,00 *	
* 21	* IMMOBILISATIONS CORPORELLES...	111 783 819,48 *	50 620 000,00 *	61 163 819,48 *	
* 274000	* Prêts (F.P Si Abdelkrim)	1 600 000,00 *	300 000,00 *	1 300 000,00 *	
* 27	* AUTRES IMMOBILIS.FINANCIERES..	1 600 000,00 *	300 000,00 *	1 300 000,00 *	
* 281300	* Amortis.Bâtiments		5 250 010,00 *		5 250 010,00 *
* 281310	* Amort Puits Et Bassin		6 056 468,32 *		6 056 468,32 *
* 281500	* Amortiss.Matériel et Outillage		32 044 039,60 *		32 044 039,60 *
* 281810	* Amortis.Matériel de Transport		1 002 196,33 *		1 002 196,33 *
* 281820	* Amortiss.Equip.Bur.Informatiqu		928 053,20 *		928 053,20 *
* 281850	* Amort Equip Sociaux		7 765,50 *		7 765,50 *
* 28	* AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISAT		45 289 532,95 *		45 289 532,95 *
* 2	* CLASSE 2:IMMOBILISATIONS.....	113 383 819,48 *	96 208 532,95 *	17 175 286,53 *	

الملحق 03

Folio: 2

EU RL FP CHERIF EDINNE
SOUGUEUR (TIARET)

BALANCE GENERALE
au 31 OCTOBRE 2022

* COMPTE *	* INTITULE *	* DEBIT *	* CREDIT *	* SOLDE DB *	* SOLDE CR *
* 310000	* Stock Semences	* 13 526 940,00 *	* 8 177 140,00 *	* 5 349 800,00 *	
* 310001	* Stock Prdts Traitement VGTX	* 11 626 975,13 *	* 9 886 975,13 *	* 1 740 000,00 *	
* 310002	* Stocks Produits Vétérinaires	* 42 781,97 *	* 42 781,97 *		
* 310003	* Stocks Aliments de bétail	* 6 868 608,00 *	* 6 052 108,00 *	* 816 500,00 *	
* 310005	* Stocks Engrais	* 10 359 927,00 *	* 10 090 677,00 *	* 269 250,00 *	
* 310006	* Stock Laine	* 3 120,00 *	* 3 120,00 *		
* 310010	* Stocks Pièces de Rechange	* 5 224 930,00 *	* 5 011 240,00 *	* 213 690,00 *	
* 310020	* Stocks Carburants et Lubrif.	* 928 890,30 *	* 928 890,30 *		
* 31	* MATIERES PRIMIERES ET FOURNITUR	* 48 582 172,40 *	* 40 192 932,40 *	* 8 389 240,00 *	
* 330000	* En Cours De Production De Bien	* 46 448 800,00 *		* 46 448 800,00 *	
* 33	* EN COURS DE PRODUCTION DE BIEN	* 46 448 800,00 *		* 46 448 800,00 *	
* 355100	* Produits Finis Cheptel	* 94 895 590,00 *	* 91 392 000,00 *	* 3 503 590,00 *	
* 355300	* Paille et Fourrage	* 22 029 610,00 *	* 18 739 710,00 *	* 3 289 900,00 *	
* 35	* STOCKS DE PRODUITS.....	* 116 925 200,00 *	* 110 131 710,00 *	* 6 793 490,00 *	
* 381000	* Achats Semences Céréales	* 5 273 200,00 *	* 5 273 200,00 *		
* 381001	* Produits Traitement Végétaux	* 5 696 473,13 *	* 5 696 473,13 *		
* 381002	* Produits Vétérinaires	* 42 781,97 *	* 42 781,97 *		
* 381003	* Aliments Bétail (Orge...)	* 106 000,00 *	* 106 000,00 *		
* 381005	* Achat Ovins	* 2 360 000,00 *	* 2 360 000,00 *		
* 381010	* Pièces de Rechange Et Pneumat	* 2 611 650,00 *	* 2 611 650,00 *		
* 381020	* Carburants et Lubrifiants	* 928 890,30 *	* 928 890,30 *		
* 38	* ACHATS STOCKES.....	* 17 018 995,40 *	* 17 018 995,40 *		
* 3	* CLASSE 3:STOCKS ET EN COURS...	* 228 975 167,80 *	* 167 343 637,80 *	* 61 631 530,00 *	
* 401000	* Fournisseurs au 31/12/2016		* 3 584 736,90 *		* 3 584 736,90 *
* 401001	* Fournisseur CCLS	* 14 925 743,79 *	* 26 158 678,79 *		* 11 232 935,00 *
* 401002	* Frs AGRICHEM Alger		* 1 488 200,00 *		* 1 488 200,00 *
* 401003	* Frs Sarl Semences Sersou	* 292 800,00 *	* 292 800,00 *		
* 401004	* Frs Global Pro	* 68 000,00 *	* 68 000,00 *		
* 401006	* Frs Bourokba Mohamed	* 485 120,00 *	* 602 620,00 *		* 117 500,00 *
* 401007	* Frs Boudali Miloud	* 1 919 527,00 *	* 1 919 527,00 *		
* 401008	* Frs Mehizel Aissa	* 85 600,00 *	* 171 000,00 *		* 85 400,00 *
* 401011	* Frs Tiaret VET.	* 118 056,56 *	* 126 386,53 *		* 8 329,97 *
* 401012	* Frs Station Matil M/ Chakor N.	* 1 058 297,15 *	* 1 058 297,15 *		
* 401013	* Frs Naimi Nabil		* 60 000,00 *		* 60 000,00 *
* 401018	* Frs Baghdad Mohamed	* 19 900,00 *	* 19 900,00 *		
* 401019	* Frs Maascri Adda	* 63 783,00 *	* 134 353,00 *		* 70 570,00 *
* 401024	* Frs Benazzouz Djilali	* 2 360 000,00 *	* 2 360 000,00 *		
* 401099	* Divers fournisseurs 2020	* 385 240,00 *	* 385 240,00 *		
* 401200	* Assurance CRMA	* 300 000,00 *	* 7 419 032,52 *		* 7 119 032,52 *
* 401201	* Bouakaz Ahmed Services		* 281 000,00 *		* 281 000,00 *
* 401202	* Kouidri Amar Txv Agricoles	* 415 500,00 *	* 415 500,00 *		
* 401204	* Brahim Nouredinne C.A.C	* 300 000,00 *	* 300 000,00 *		
* 401205	* Bouamoud Hadj Expert	* 10 000,00 *	* 10 000,00 *		
* 401206	* Bencharef Nordine Txv Agricole	* 20 000,00 *	* 20 000,00 *		
* 401207	* Kadari Nacer Transporteur		* 256 000,00 *		* 256 000,00 *
* 401209	* Hassen Bachir Txv Agricoles	* 40 000,00 *	* 40 000,00 *		

الملحق 04

Folio: 3

EURL FP CHERIF EDINNE
SOUGUEUR (TIARET)
BALANCE GENERALE
au 31 OCTOBRE 2022

* COMPTE *	* INTITULE *	* DEBIT *	* CREDIT *	* SOLDE DB *	* SOLDE CR *
* 401210	* Kafi Ali Transporteur	* 26 000,00	* 26 000,00	*	*
* 401213	* Daham Kamel Travaux Agricoles	* 429 100,00	* 1 329 100,00	*	* 900 000,00
* 401216	* Bouakaz M'Barek Transporteur	* 133 000,00	* 133 000,00	*	*
* 401217	* Temmar Mohamed Tvx Agricoles	* 412 700,00	* 662 700,00	*	* 250 000,00
* 401222	* Maameri Saad Tvx Agricoles	* 540 200,00	* 540 200,00	*	*
* 403000	* Frs Domaines Tiaret	* 2 100 000,00	* 4 670 950,00	*	* 2 570 950,00
* 404300	* Fournisseurs d'immobilisation	* 1 402 000,00	* 1 402 000,00	*	*
* 404301	* F.P Si Abdelattar Mostaganem	* 600 000,00	* 600 000,00	*	*
* 40	* FOURNISS.& COMPTES RATTACHES..	* 28 510 567,50	* 56 535 221,89	*	* 28 024 654,39
* 411000	* Clients au 31/12/2016	* 555 870,00	*	* 555 870,00	*
* 411001	* Clients CCLS	* 26 963 147,95	* 19 143 632,99	* 7 819 514,96	*
* 411002	* Client Mahdane Kouider	* 1 300 000,00	* 1 300 000,00	*	*
* 411003	* Client Ghozal Benhenda	* 156 000,00	* 156 000,00	*	*
* 411004	* Client U.R.C Mellakou	* 897 950,00	* 497 950,00	* 400 000,00	*
* 411005	* Client SARL /DOS Msila	* 6 675 000,00	* 6 675 000,00	*	*
* 411006	* Clients Ouvriers FP Cherid E.	* 1 019 000,00	* 953 000,00	* 66 000,00	*
* 411007	* Client Azizi Djelloul	* 27 600,00	* 5 500,00	* 22 100,00	*
* 411008	* Client Daham Kamel	* 184 770,00	* 70 000,00	* 114 770,00	*
* 411009	* Client Temmar Aissa	* 28 000,00	* 28 000,00	*	*
* 411010	* Client Metidji Fahd Tayeb	* 4 090 000,00	* 4 090 000,00	*	*
* 411011	* Client Ouahid Bahloul	* 84 000,00	* 84 000,00	*	*
* 411012	* Client Azizi Saad	* 37 000,00	* 37 000,00	*	*
* 411013	* Client Bouharkat Mechri	* 25 000,00	* 25 000,00	*	*
* 411014	* Client Zergoune Miloud	* 248 000,00	* 248 000,00	*	*
* 411015	* Partenaire Taklit Zerouk	* 961 423,20	* 961 363,20	* 60,00	*
* 411016	* Client Boumegouaz Abderahmane	* 1 844 200,00	* 1 844 200,00	*	*
* 411017	* Client Bettahar Med Amine	* 550 000,00	* 550 000,00	*	*
* 411018	* Client Temmar Nacer	* 111 800,00	* 111 800,00	*	*
* 411019	* Client Djidoul Mostefa	* 242 000,00	* 242 000,00	*	*
* 411020	* Client Bekhadra Abdelkader	* 9 200,00	*	* 9 200,00	*
* 411021	* Client Sadouki Mohamed	* 77 500,00	* 77 500,00	*	*
* 411022	* Client Daham Mohamed	* 28 000,00	* 28 000,00	*	*
* 411023	* Client Zergoum Allel	* 60 000,00	*	* 60 000,00	*
* 411024	* Client Bouazza M'barek	* 661 500,00	* 661 500,00	*	*
* 411025	* Client Kaddari Djelloul	* 781 600,00	* 781 600,00	*	*
* 411026	* Client Hmaidi GhlamAllah	* 563 000,00	* 563 000,00	*	*
* 411027	* Client Temmar Kadda	* 14 000,00	* 14 000,00	*	*
* 411028	* Client Soualmi Ouadhah	* 100 000,00	* 100 000,00	*	*
* 411029	* Client Khadir Mohamed	* 110 000,00	*	* 110 000,00	*
* 411030	* Client Zebbar Ahmed	* 64 000,00	*	* 64 000,00	*
* 411031	* Client Bekhadra Djilali	* 2 800,00	* 2 800,00	*	*
* 411032	* Client Ghozal Tayeb	* 22 500,00	*	* 22 500,00	*
* 411033	* Client Bouakkaz Ahmed	* 224 000,00	*	* 224 000,00	*
* 411034	* Client Zergoune Saad	* 5 600,00	* 5 600,00	*	*
* 411035	* Client Hemaïdi Sahraoui	* 230 000,00	* 230 000,00	*	*
* 411036	* Client Horri Yassine	* 356 000,00	* 300 000,00	* 56 000,00	*

الملحق 05

Folio: 4

EURL FP CHERIF EDINNE

SOUGUEUR (TIARET)

BALANCE GENERALE
au 31 OCTOBRE 2022

* COMPTE *	* INTITULE *	* DEBIT *	* CREDIT *	* SOLDE DB *	* SOLDE CR *
* 411037	* Clients Daham Djillali	* 138 000,00 *	* 138 000,00 *	*	*
* 411038	* Client Bouharkat Mohamed	* 35 400,00 *	* 35 400,00 *	*	*
* 411039	* Client Sarl Semences Sersou	* 4 724 899,00 *	*	* 4 724 899,00 *	*
* 411040	* Client Hamzi Mohamed	* 314 000,00 *	* 314 000,00 *	*	*
* 411041	* Client Khiter Djillali	* 3 932 000,00 *	* 3 932 000,00 *	*	*
* 411099	* Divers Cl.2020 + 2021 + 2022	* 7 152 790,00 *	* 7 144 790,00 *	* 8 000,00 *	*
* 419000	* Avances Reçues des Clients	*	* 84 000,00 *	*	* 84 000,00 *
* 419004	* Avance Boumegouas A/Rahmane	* 1 200 000,00 *	* 1 200 000,00 *	*	*
* 419005	* Avance Lekhal Mohamed	*	* 48 300,00 *	*	* 48 300,00 *
* 419013	* Avance Djaidoul Mostefa	* 250 000,00 *	* 250 000,00 *	*	*
* 419016	* Avance Mehdane Kouider	* 150 000,00 *	* 150 000,00 *	*	*
* 41	* CLIENTS & COMPTES RATTACHES...	* 67 207 550,15 *	* 53 082 936,19 *	* 14 124 613,96 *	*
* 421000	* Personnel	* 16 250 694,00 *	* 32 629 982,90 *	*	* 16 379 288,90 *
* 421001	* STC Hadjadj Athmane	*	* 530 603,24 *	*	* 530 603,24 *
* 421002	* STC Ghozal Tayeb	* 40 000,00 *	* 163 628,57 *	*	* 123 628,57 *
* 421003	* STC Belkacem Djilali	*	* 90 000,00 *	*	* 90 000,00 *
* 421004	* STC Directeur K.Mohamed	*	* 333 160,80 *	*	* 333 160,80 *
* 425020	* Avance au Personnel 2020	* 137 273,45 *	*	* 137 273,45 *	*
* 425021	* Avance au Personnel 2021	* 10 000,00 *	*	* 10 000,00 *	*
* 425022	* Avances Au Person. 2022	* 10 000,00 *	* 10 000,00 *	*	*
* 42	* PERSONEL & COMPTES RATTACHES..	* 16 447 967,45 *	* 33 757 375,51 *	*	* 17 309 408,06 *
* 431000	* Etat CNAS	* 4 457 142,86 *	* 28 373 471,59 *	*	* 23 916 328,73 *
* 431500	* Cot.soc.retenues CNAS	* 1 542 857,14 *	* 6 609 084,67 *	*	* 5 066 227,53 *
* 43	* ORG.SOCIAUX & COMPTES RATTACHE	* 6 000 000,00 *	* 34 982 556,26 *	*	* 28 982 556,26 *
* 442000	* Etat.Impot Et Taxes recvrbl.Ti	*	* 118 998,00 *	*	* 118 998,00 *
* 442300	* Etat IRG/S à payer	*	* 8 396 588,20 *	*	* 8 396 588,20 *
* 445100	* TVA à récupérer S/biens/service	* 168 410,91 *	*	* 168 410,91 *	*
* 447000	* Atr Impt.Taxe & Verst Assimile	*	* 8 043 370,20 *	*	* 8 043 370,20 *
* 44	* ETAT,COLL PUBL,ORG INT.& C.RAT	* 168 410,91 *	* 16 558 956,40 *	*	* 16 390 545,49 *
* 451000	* Opérations Groupes	* 100 000,00 *	*	* 100 000,00 *	*
* 451110	* Groupe GAO ORAVIO	*	* 7 079 500,00 *	*	* 7 079 500,00 *
* 45	* GROUPE ET ASSOCIES.....	* 100 000,00 *	* 7 079 500,00 *	*	* 6 979 500,00 *
* 470000	* Cpte Transitoir.BADR	* 10 600 881,00 *	* 10 600 881,00 *	*	*
* 47	* COMPTES TRANSIT.OU D'ATTENTE..	* 10 600 881,00 *	* 10 600 881,00 *	*	*
* 487000	* Produits Constates D'Avance	* 300 000,00 *	*	* 300 000,00 *	*
* 48	* CHARG/PROD CONSTATES AV.& PROV	* 300 000,00 *	*	* 300 000,00 *	*
* 4	* CLASSE 4:COMPTES DE TIERS.....	* 129 335 377,01 *	* 212 597 427,25 *	*	* 83 262 050,24 *
* 512111	* CRMA	* 1 526,94 *	*	* 1 526,94 *	*
* 512200	* B.A.D.R	* 28 536 888,99 *	* 28 521 597,54 *	* 15 291,45 *	*
* 512300	* B.D.L	* 32 774 450,60 *	* 30 944 821,16 *	* 1 829 629,44 *	*
* 51	* BANQUES,ETS.FINANCIERS & ASSIM	* 61 312 866,53 *	* 59 466 418,70 *	* 1 846 447,83 *	*
* 530000	* Caisse	* 2 628 532,20 *	* 2 628 182,20 *	* 350,00 *	*
* 53	* CAISSE.....	* 2 628 532,20 *	* 2 628 182,20 *	* 350,00 *	*
* 581000	* Virement de Fonds	* 2 128 182,20 *	* 2 128 182,20 *	*	*
* 58	* VIREMENTS INTERNES.....	* 2 128 182,20 *	* 2 128 182,20 *	*	*
* 5	* CLASSE 5:COMPTES FINANCIERS...	* 66 069 580,93 *	* 64 222 783,10 *	* 1 846 797,83 *	*

الملحق 06

Folio: 5

EURL FP CHERIF EDINNE
SOUCUEUR (TIARET)

BALANCE GENERALE
au 31 OCTOBRE 2022

* COMPTE *	* INTITULE *	* DEBIT *	* CREDIT *	* SOLDE DB *	* SOLDE CR *
* 601000	* Consommation Semences	* 680 340,00 *	*	* 680 340,00 *	*
* 601001	* Consom.Prds Traitement Vgtx	* 7 548 815,13 *	*	* 7 548 815,13 *	*
* 601002	* Consom.Produits Vétérinaires	* 42 781,97 *	*	* 42 781,97 *	*
* 601003	* Consom.Aliments de bétail	* 1 351 800,00 *	*	* 1 351 800,00 *	*
* 601010	* Consom.Pièces Rechange	* 1 333 215,00 *	*	* 1 333 215,00 *	*
* 601013	* Fournitures Sacherie	* 560 000,00 *	*	* 560 000,00 *	*
* 601020	* Sacherie CCLS	* 50 000,00 *	*	* 50 000,00 *	*
* 607005	* Fourniture détergent et autres	* 1 570,00 *	*	* 1 570,00 *	*
* 607010	* Consommat.Pièces Rechange	* 1 243 215,00 *	*	* 1 243 215,00 *	*
* 607013	* Quincaillerie Mat.construction	* 470 765,00 *	*	* 470 765,00 *	*
* 607015	* Fil de Fer et Autres Liants	* 12 790,00 *	*	* 12 790,00 *	*
* 607020	* Consom.Carb. et Lubrifiants	* 922 092,17 *	*	* 922 092,17 *	*
* 607030	* Consomm.Fourniture de Bureau	* 27 475,00 *	*	* 27 475,00 *	*
* 607040	* Consomm.Pièces de Rechange	* 136 800,00 *	*	* 136 800,00 *	*
* 607050	* Consomm.Carburants & Lubrifian	* 48 088,13 *	*	* 48 088,13 *	*
* 60	* ACHATS CONSOMMES.....	* 14 429 747,40 *	*	* 14 429 747,40 *	*
* 610000	* Consommation Semence	* 496 400,00 *	*	* 496 400,00 *	*
* 610003	* Consom. Aliment Bétail	* 198 740,00 *	*	* 198 740,00 *	*
* 611010	* Travaux Agr.Et Manutention	* 3 642 940,00 *	*	* 3 642 940,00 *	*
* 615000	* Entretien & Réparation	* 99 305,00 *	*	* 99 305,00 *	*
* 615010	* Recharge Extincteurs	* 4 500,00 *	*	* 4 500,00 *	*
* 616000	* Assurances CRMA	* 859 481,51 *	*	* 859 481,51 *	*
* 616002	* Assurance Véhicule & Matériel	* 79 457,17 *	*	* 79 457,17 *	*
* 61	* SERVICES EXTERIEURS.....	* 5 380 823,68 *	*	* 5 380 823,68 *	*
* 621100	* Honoraires Cabinet	* 214 200,00 *	*	* 214 200,00 *	*
* 621500	* Autres honoraires	* 618 300,00 *	*	* 618 300,00 *	*
* 624100	* Frais transport	* 752 000,00 *	*	* 752 000,00 *	*
* 625000	* Frais de Mission et Voyage	* 125 360,00 *	*	* 125 360,00 *	*
* 625010	* Réception Restauration Heberg.	* 23 245,00 *	*	* 23 245,00 *	*
* 626000	* Frais de P et T	* 48 000,00 *	*	* 48 000,00 *	*
* 627100	* Frais de Banque	* 48 350,38 *	*	* 48 350,38 *	*
* 627200	* Intérêts Bancaire	* 587 685,75 *	*	* 587 685,75 *	*
* 62	* AUTRES SERVICES EXTERIEURS....	* 2 417 141,13 *	*	* 2 417 141,13 *	*
* 631000	* Traitements et Salaires	* 6 941 462,88 *	*	* 6 941 462,88 *	*
* 631200	* Primes	* 5 745 821,93 *	*	* 5 745 821,93 *	*
* 631500	* Primes IPSU	* 253 000,00 *	*	* 253 000,00 *	*
* 635000	* Cotisations CNAS	* 2 879 036,35 *	*	* 2 879 036,35 *	*
* 63	* CHARGES DE PERSONNEL.....	* 15 819 321,16 *	*	* 15 819 321,16 *	*
* 645001	* Taxe Chambre Agricole	* 2 000,00 *	*	* 2 000,00 *	*
* 645002	* Frais CNRC BOAL	* 63 970,00 *	*	* 63 970,00 *	*
* 645900	* Autres Taxes	* 3 000,00 *	*	* 3 000,00 *	*
* 64	* IMPOTS, TAXES & VERSEM ASSIMIL	* 68 970,00 *	*	* 68 970,00 *	*
* 6	* CLASSE 6:COMPTES DE CHARGES...	* 38 116 003,37 *	*	* 38 116 003,37 *	*
* 701001	* Blé Dur	*	* 9 980 999,70 *	*	* 9 980 999,70 *
* 701002	* Blé Tendre	*	* 10 875 714,10 *	*	* 10 875 714,10 *
* 701003	* Orge Ordinaire	*	* 18 181 800,27 *	*	* 18 181 800,27 *

الملحق 07

Folio: 6

EURL FP CHERIF EDINNE
SOUGUEUR (TIARET)

BALANCE GENERALE
au 31 OCTOBRE 2022

* COMPTE *	* INTITULE *	* DEBIT *	* CREDIT *	* SOLDE DB *	* SOLDE CR *
* 701004	* Avoine		* 1 673 936,70 *		* 1 673 936,70 *
* 701008	* Ventes Ovins		* 6 089 000,00 *		* 6 089 000,00 *
* 701010	* Ventes Paille et Fourrage		* 17 761 070,00 *		* 17 761 070,00 *
* 701012	* Produit Laine		* 3 120,00 *		* 3 120,00 *
* 706020	* Location Chaume et Pacage		* 7 462 000,00 *		* 7 462 000,00 *
* 70	* VTES MARCH.PROD.FABR.PREST.SCE		* 72 027 640,77 *		* 72 027 640,77 *
* 723000	* Production Laine	* 3 120,00 *	* 3 120,00 *		
* 724000	* Production stockée Ovins	* 5 778 410,00 *	* 2 984 000,00 *	* 2 794 410,00 *	
* 724001	* Stocks Semences avoine	* 787 000,00 *	* 1 360 000,00 *		* 573 000,00 *
* 724003	* Produits Aliment Betail	* 66 500,00 *	* 1 270 000,00 *		* 1 203 500,00 *
* 724010	* Produc.Stockée Paille/Fourrage	* 734 250,00 *	* 3 683 150,00 *		* 2 948 900,00 *
* 72	* PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCKE	* 7 369 280,00 *	* 9 300 270,00 *		* 1 930 990,00 *
* 754000	* Droit Exploitation		* 961 363,20 *		* 961 363,20 *
* 75	* AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS.		* 961 363,20 *		* 961 363,20 *
* 7	* CLASSE 7:COMPTES DE PRODUITS..	* 7 369 280,00 *	* 82 289 273,97 *		* 74 919 993,97 *
* »»»»»»»»	* TOTAL GENERAL.....	* 691 589 882,59 *	* 691 589 882,59 *	* 257 916 475,65 *	* 257 916 475,65 *

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى البحث عن متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في المنشآت الزراعية في الجزائر، وهذا من خلال محاولة اجراء دراسة تحليلية مقارنة المعيار المحاسبي الدولي **IAS41 والنظام المحاسبي المالي** تضمنت هذه الدراسة جانبين، الجانب الأول نظري متعلق بمفاهيم عامة حول الأصول البيولوجية وكيفية معالجتها المحاسبية وعرض متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة؛ اما الجانب التطبيقي تضمن اجراء مقارنة بين مضمون الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي، وذلك بأسقاط الجانب النظري على المزرعة النموذجية " شريف الدين"؛ توصلت نتائج الدراسة من خلال التطرق الى مختلف البيانات المتعلقة بالمزرعة النموذجية "شريف الدين" انها تقوم بتقييم أصولها بطريقة التكلفة التاريخية، حيث ان المؤسسة تلتزم بقواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاعتراف والقياس والافصاح.

ABSTRACT:

The aim of this study is to investigate the compliance requirements with International Accounting Standards for accounting in agricultural entities in Algeria, through an attempt to conduct a comparative analytical study of International Accounting Standard 41 (IAS 41) and the Financial Accounting System. This study comprised two aspects. The first aspect is theoretical and pertains to general concepts about biological assets and their accounting treatment, presenting the requirements of International Accounting Standard 41 - Agriculture. As for the practical aspect, it involved comparing the content of paragraph 321-19 of the Financial Accounting System with the International Accounting Standard, by applying the theoretical aspect to the model farm "Sherif Al-Din". The study's findings, through examining various data related to the model farm "Sherif Al-Din," concluded that it evaluates its assets using the historical cost method, as the institution adheres to the rules of the Financial Accounting System regarding recognition, measurement, and disclosure.