

جامعة ابن خلدون - تيارت -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

## محاسبة القطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

-دراسة تحليلية (مقارنة)-

تحت إشراف الأستاذ:

حسين يحيى ➤

من إعداد الطالبتين:

● شيادي عائشة

● معتوق حورية

لجنة المناقشة:

الصفة	الدرجة العلمية	إسم ولقب الأستاذ
رئيسا	أستاذة محاضر - أ-	روتال عبد القادر
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر - أ-	حسن يحيى
مناقشا	أستاذ محاضر - ب-	شبلاوي إبراهيم
مناقشا	أستاذ محاضر - أ-	يماني ليلي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

السنة الجامعية: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَأَنْ لَيْسَ لِلْإِنْسَانِ إِلَّا مَا سَعَى (39) وَأَنْ سَعِيهِ سَوْفَ

يُرَى (40) ثُمَّ يُجْزَاهُ الْجَزَاءَ الْأَوْفَى (41)﴾

[سورة التّجم: الآية (38، 41)]

# الإهداء

اهدي هذا العمل المتواضع:  
إلى والدتي الكريمة حفظها الله  
إلى روح ابي الطاهرة رحمه الله  
إلى حبيبي و قرّة عيني أكرم كريم  
إلى إخوتي وأخواتي وإلى كل قلوب كانت تفرح  
لفرحتي ، وتأسى لما يصبني .

عائشة

# كلمة شكر

﴿وَافْخِمْ لَهَا جَنَاحَ الدَّالِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّهِ ارْحَمْنَاهَا كَمَا رَحِمْتَنِي خَيْرًا﴾ [الإسراء، 24]

والدي الكريمين

الحمد لله سبحانه وتعالى على نعمته وفضله ودوام الصحة

والعافية والصلاة والسلام على رسول الله ﷺ

شكرا لأستاذنا الفاضل والمشرف "الدكتور حسين يحيى"

لإخلاصه لنا في النصيحة والمشورة ومساندته لنا في إنجاز هذه

المذكرة.

كما نتقدم بالشكر لكل الأساتذة الأفاضل خاصة الاستاذ بن

قطيبه علي وإلى كل من أماننا من بعيد أو قريب في

المساهمة في إثراء هذه المذكرة.

الفهرس

أ	مقدمة
	الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي
07	المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي والقطاع الزراعي.
07	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.
21	المطلب الثاني: ماهية محاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي.
29	المبحث الثاني: الحسابات الخاصة بمحاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي.
29	المطلب الأول: أصناف الخاصة بالمحاسبة الزراعية.
35	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأنشطة الزراعية.
	الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية
52	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعيار الدولي رقم " 41 الزراعة".
53	المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية.
54	المطلب الثاني: ماهية معيار المحاسبي الدولي رقم 41.
68	المبحث الثاني: المعايير ذات العلاقة بالنشاط الزراعي.
68	المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 " مخزون " والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16 " الممتلكات والتجهيزات والمعدات "
69	المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 " المنح الحكومية " والمعيار المحاسبي الدولي رقم 40 " الاستثمارات العقارية".
	الفصل الثالث: دراسة تحليلية "مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ونظام المالي المحاسبي في الجزائر"
75	المبحث الأول: المحاسبة الزراعية والمرجعية القانونية لها في الجزائر.

75	المطلب الأول: المحاسبة الزراعية.
78	المطلب الثاني: المرجعية القانونية للمحاسبة الزراعية في الجزائر.
82	المبحث الثاني: مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ونظام المحاسبي في الجزائر.
82	المطلب الأول: لمحة عن مضمون الفقرة 19-312 من SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41.
89	المطلب الثاني: دراسة المقارنة بالمعيار الدولي 41 و النظام المحاسبي المالي الخاصة بالنشاط الزراعي (معالجة المحاسبية)
94	خاتمة
99	قائمة المصادر والمراجع

## قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أمثلة عن الأصول البيولوجية	24
(1-2)	مدة نمو وإثمار الأشجار	40
(3-3)	مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 321-19 من نظام المحاسبي المالي	84

## قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	أنواع المخزون الزراعي	32

مقدمة

يعتبر القطاع الزراعي من القطاعات المهمة في العديد من بلدان دول العالم و خاصة في البلدان النامية و هذا لاحتوائه على العديد من الخصائص والمميزات فهو من جهة يوفر المنتجات الفلاحية بكل أنواعها من خضر و فواكه ، حليب ، لحوم ، جلود .. الخ ، و من جهة أخرى فهو يساعد على رفع الدخل القومي بشكل كبير لأن أغلب منتجاته هي منتجات ذات الاستهلاك الواسع ، و يتم تصديرها إلى جميع أنحاء العالم ، تعد الزراعة الدعامة الأولى لوجود الحياة فمن الأرض ينبت الزرع و على الزرع و الماء يعيش الإنسان و تعد منتوجات الأساس ديمومة الحياة البشرية.

إن أغلب المؤسسات الناشطة في القطاع الزراعي في الجزائر والمتمثل في إنتاج اللحوم بكل أنواعها ، البيض الحليب ، الخضر و الفواكه هي مؤسسات فردية أو عائلية منها من هي تابعة لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة و أخرى تابعة للنظام الحقيقي، فهي تقوم بتطبيق المحاسبة العامة التي تطبقها المؤسسات الإنتاجية و التي تعتمد عليها و هذا راجع لتشابه النشاط الفلاحي بالنشاط الإنتاجي ، و عدم وجود مخطط محاسبي SCF النظام المحاسبي المالي قطاعي خاص بالنشاط الفلاحي و الأصول البيولوجية ، و عدم استعمالها للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عملية الاعتراف وتقييم الأصول البيولوجية و الإفصاح عن هذه الأصول في قوائمها المالية.

### إشكالية الدراسة

من خلال ماسبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي :

ماهي الفروقات الموجودة في محاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية؟  
أو بصيغة أخرى هل يوجد فرق بين محاسبة القطاع الزراعي في النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية (معيار المحاسبي الدولي رقم 41)؟.

### الأسئلة الفرعية

ومن هذا السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بمحاسبة القطاع الزراعي ؟

- ما المقصود بالأصول البيولوجية ؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبي الدولي رقم 41 ؟
- هل يوجد فرق بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي ؟

### فرضيات الدراسة

يمكن للبحث أن يتبنى فرضيتين أساسيتين مفادها :

- محاسبة الأصول البيولوجية في القطاع الزراعة وفق النظام المحاسبي المالي وكيفية معالجتها.

-محاسبة الأصول البيولوجية في القطاع الزراعة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 تساعد في قياس نتيجة النشاط بشكل موضوعي ودقيق كما سيؤدي إلى إظهار المركز المالي للمزرعة بشكل أفضل و أدق .

### أهداف الدراسة

إن دراسة و تحليل هذا الموضوع لبلوغ الأهداف التالية :

- التعريف على النظام المحاسبي المالي ومراحل تطوره.
- محاولة تبسيط المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 (الزراعة) و استعراض أهم متطلباته ، معرفة كيفية الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية من قبل المؤسسة الفلاحية وفقا لمعيار المحاسبي الدولي IAS 41.
- فهم طبيعة النشاط الفلاحي و التعرف عليه.
- محاولة التعريف بمفهوم الأصول البيولوجية المكونة للنشاط الفلاحي ، و كيفية التفرقة بين عناصرها .
- معرفة كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية ، سواء في النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

- التسجيل المحاسبي
- محاولة إعطاء تصور مصغر لمخطط محاسبي خاص بالنشاط الزراعي.

### أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذا الموضوع في سد النقص الذي عرفته الدراسات السابقة وذلك بإلقاء الضوء على النظام المحاسبي المالي و كيفية تطبيق مبادئه و أهدافه و خصائصه و المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 (الزراعة) الذي أصدرته هيئة المعايير المحاسبية الدولية و التعرف على متطلباته من جهة و من جهة أخرى التعرف على النشاط القطاع الزراعي، وبيان كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية .

### صعوبات الدراسة

- نقص المراجع بل ندرتها في مجال الزراعي و الأصول البيولوجية .

### مبررات الدراسة

تكمن مبررات اختيارنا لهذا الموضوع في النقاط التالية:

- قلة الدراسات في الجزائر التي اهتمت بهذا الموضوع ، ما يجعله مرجعا في المستقبل يستند اليه الباحثين عليه التطرق لهذا الموضوع لفتح مجال البحث أمام المهنيين مستقبلا
- كون الدراسة من المواضيع المعقدة و المطروحة في الساحة الاقتصادية و المهنية حاليا .

### حدود الدراسة

للاجابة على الاشكالية المطروحة و من أجل الوصول الى النتائج المرجوة فان الدراسة ارتبطت بحدود مكانية و زمنية :

- الحدود المكانية : تمثل الحيز المكاني للدراسة في جامعة بولاية تيارت حيث أجريت هذه الدراسة .
- الحدود الزمنية : السداسي الثاني من السنة الجامعية 2022 .

### المنهج المتبع

لتحقيق الأهداف المرجوة و الإجابة على إشكالية الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي و ذلك لوصف النشاط الزراعي و المعالجة المحاسبية الخاصة به، و التعريف بالنظام المحاسبي المالي و بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 حيث تم الاعتماد على المصادر الثانوية و المتمثلة في الكتب ، المقالات و المجلات العلمية.

## هيكل الدراسة

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة و اختبار الفرضيات لابد من الإلمام بمختلف جوانب الموضوع و الإحاطة به لذلك تم تقسيم هذه الدراسة حسب طريقة

(Results And IMRAD ،Methodology،Introduction)

(المقدمة، الطريقة والأدوات، النتائج والمناقشة)

إلى مقدمة، ثلاثة فصول و خاتمة كمايلي:

**المقدمة:** تتضمن عناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها مقدمة كل بحث سواء فيما يتعلق بالإشكالية ، الفرضيات ، الأهداف ، أهمية الدراسة، مبررات اختيار الموضوع ، المنهج المتبع. ..إلخ

**الفصل الأول:** يحتوي على مبحث مفاهيم عامة حول المحاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي، ومبحث الحسابات الخاصة بمحاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

**الفصل الثاني:** يخص مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعيار الدولي رقم " 41 الزراعة " والمعايير ذات العلاقة بالنشاط الزراعي.

**الفصلالثالث:** دراسة تحليلية " مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ونظام المالي المحاسبي في الجزائر.

وفي الأخير توصلنا إلى خاتمة شملت نتائج الدراسة .

# الفصل الأول

مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي

وفق النظام المحاسبي المالي

# الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

## مقدمة:

تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في جانفي 2010 ويتضمن هذا النظام على إطار تصوري للمحاسبة المالية ويشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة، عندما تكون بعض المعاملات غير معالجة بموجبه، كما أعطى مفهوما للمحاسبة المالية باعتبارها نظاما للمعلومات، وحدد مبادئ المحاسبية الواجب احترامها والتزامات بها من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه والتي تشكل في مجملها المبادئ المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول الدولية، كما نص على مجموعة من قواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة.

وبدخول هذا النظام أصبح ألزما على جميع القطاعات التقييد بهذا النظام وتوفير جميع المعلومات بخصوص كل قطاع خاصتنا منها القطاع الزراعي الذي أصبح من الضروري التقييد بما جاء به النظام المحاسبي المالي وسيتم في هذا الفصل دراسة مايلي:

## المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي والقطاع الزراعي.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: ماهية محاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: الحسابات الخاصة بمحاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: أصناف الخاصة بالمحاسبة الزراعية .

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأنشطة الزراعية.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

### المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي والقطاع الزراعي.

تم اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر تدريجيا من خلال عدة تشريعات والتي بدورها حددت طبيعة ومفهوم النظام المحاسبي المالي داخل المؤسسات والقطاع في الجزائر.

#### المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي.

أولا: التشريعات المحاسبية في الجزائر

#### 1-فترة ما بين 1962 إلى 1975:

لقد كانت الجزائر غداة الاستقلال تتبع المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنب حصول الفراغ في الجوانب المعيشية المختلفة للحياة العامة لو توفق العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 157/62 الصادرة في 1963/12/31 والقاضي بتمديد أجل العمل بالنصوص والتشريعات القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية<sup>1</sup>.

وضمن هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (PCG)، كان هذا التشريع كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب، وتميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس منظمة جديدة تشرف على مهنة المحاسبة في الجزائر وهي المجلس الأعلى للتقنية المحاسبة ( conseil supérieur de la technique comptable) وحددت صلاحياتها في النص القانوني المنشئ لها، كما تم تدعيم العمل المحاسبي بنص آخر ينظم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد (الأمر رقم 82/71 الصادر في 1971/12/29) و تكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية وتشريعية أخرى تنظم العمل المحاسبي ومهنة المحاسب خاصة الجانب التكويني، وتم إصدار مرسومين أساسيين هما:

<sup>1</sup> بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروح لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكر، 2017-2018، ص 03 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

• المرسوم: 83/72 الصادر في 18/04/1979 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد علم المالية ومحاسبية.

• المرسوم: 84/72 الصادر في 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم التبرص المهني والتكويني لخبراء المحاسبة.

### 2-فترة ما بين 1975 إلى 2010 المخطط المحاسبي الوطني:

في سنة 1969 كانت أولى محاولات تكيف وتعديل المخطط المحاسبي العام الذي كان ساريا العمل به، أين كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بالانطلاق في شهر ديسمبر بهذه المحاولة لأجل أقصاه ستة أشهر تقوم بعدها هذه الأخيرة بتقديم حسيطة عملها في 30/06/1970 حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19، تكون هذه الفترة غير كافية للقيام بهذا العمل فانه تم في نهاية سنة 1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة إحلال المخطط الفرنسي العام بمخطط محاسبي وطني وأسندت هذه المهمة إلى لجنة التوحيد بهذا المجلس، ولقد تم في شهر نوفمبر من سنة 1973 تبني المخطط (PCN) من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحص للمشروع، تلاه صدور الأمر رقم 73/35 الصادر بتاريخ 26/04/1975 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والشركات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها، تم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الصادر بتاريخ 23/06/1975 عن وزارة المالية.

ومنذ بدء تطبيق المخطط المحاسبي الوطني رقم في سنة 1976 إلى غاية صدور النظام المحاسبي المالي سنة 2007 لوحظت نقائص كثيرة منها<sup>1</sup>:

\*انعدام الإطار المفاهيمي: يحدد الإطار المفاهيمي في مجال المحاسبة المبادئ والأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية، وإعداد القوائم المالية، وإذا ما طبقنا هذا المخطط المحاسبي الوطني فإننا نجد يفتقر إلى هذا الإطار، هذا ما أضفى مكونا وجهودا على العمل المحاسبي، وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من

<sup>1</sup> بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروح لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكر، 2017-2018، ص 03 - 04.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

المهنيين والخبراء، لكن عدم إسنادهم إلى إطار عام وموحد يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية وكثيرا مالا تكون متماثلة، وهذه الصفة هي من أسس المحاسبة

\***عدم تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية:** مما يعاب على المخطط المحاسبي الوطني هو تركيزه مند البداية على الجانب التقني المحاسبي، وعدم تحديده لنقاط عديدة مهمة، منها تحديد مستخدمي القوائم المالية حتى وإن كان الاستنتاج المنطقي من طريقة تسجيل بعض الإحداث الاقتصادية يؤكد التركيز على الجانب الاقتصاد الكلي، أي أن المستخدم المفضل أو الأكثر أهمية هي الدولة، وهذا المفهوم يضع خلطا بين الدولة كممثلة للاقتصاد الوطني والحكومة كطرف يهتم بالضرائب والتنظيم الاقتصادي.

\***التميط المحاسبي:** لم يقدم المخطط المحاسبي طريقة لوضع المعايير المحاسبية، وترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية، والتي رغم قيامها بمهمتها بالنسبة للقطاعات المعنية، إلا أن أسلوب وضع المعايير المحاسبية العامة سيكون أفضل لو كانت بطريقة أخرى، وتكملة لنفس السياق فان عدم تطوير المحاسبة التحليلية والتحليل المالي من أسلوب تقليدي إلى الأسلوب حديث كان من بين أسباب غياب المعايير.

- يعتبر المخطط المحاسبي الوطني كقانون ينظم مهنة المحاسبة، وبالتالي فالجانب العملي الميداني هو الذي سيحكم عليه من حيث نجاحه أو فشله، ومن حيث مدى إلمامه بمختلف الحالات، وأما تحديد النقائص العلمية فنذكر منها على سبيل المثال لا الحصر هناك عمليات لم يأخذها المخطط المحاسبي بعين الاعتبار رغم وجود<sup>1</sup>.

إصدار القانوني ولم يدرجها في تصنفانه مثل المجموعة الأولى مؤونات تنظيمية، وفي المجموعة الرابعة الايداعات لدي الموثقين.....

<sup>1</sup> بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكر، 2017-2018، ص 03 - 05.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

– فترة ما بعد 2010 النظام المحاسبي المالي:

ترتبط المحاسبة في أي دولة بالجانب القانوني بشكل كبير، فهو الذي يحدد البدائل المحاسبية المقبولة في المجال التطبيق للتشريعات والنصوص القانونية لتطبيق النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى مفهومه ومجال تطبيقه.

وتم إصدار مجموعة من التشريعات القانونية التي تجعل النظام المحاسبي المالي في الجزائر قيد التنفيذ ويمكن أن يوردها حسب تسلسلها الزمني كالآتي من سنة 2007 إلى سنة 2009.

القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428هـ الموافق لـ 2007/11/25م والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، وبيّن مجال تطبيق هذا النظام ويحدد الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية وكيفية تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى الكشوف المالية في عدة حالات<sup>1</sup>.

المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادة الأولى عام 1429هـ الموافق لـ 2008/05/26م يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المذكورة أعلاه حيث يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كفاءات تطبيق المواد 5، 7، 8، 9، 22، 25، 30، 36، 40 من القانون رقم 07-11، كما يحدد مفهوم الإطار التصوري ويوضح مكوناته وأهميته، والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي يجب على المؤسسة مراعاتها بغرض إعداد وعرض قوائمها المالية بالإضافة إلى مفاهيم عناصر الكشوف المالية<sup>2</sup>.

✓ الأمر 02-08 المؤرخ في 21 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 24 جويلية 2008م والذي يتضمن قانون المالية التكميلي لعام 2008م، حيث عدلت المادة 62 منه أحكام المادة 41 من قانون رقم 07-11 من خلال تأجيل انطلاق تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تاريخ الفاتح من جانفي 2010م<sup>3</sup>.

✓ القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 2008/07/26م الذي يحدد التقييم المحاسبي ومحتوي الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وحدد نظام المحاسبة المالية من

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الصادر في 15 ذو القعدة عام 1428هـ الموافق لـ 2007/11/25م ص 03.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 الصادر في 22 جماد الأول عام 1429هـ الموافق لـ 2008/05/28م ص 11.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر في 21 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 2008/07/24م ص 03.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

خلال ادراج قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات، وكيفية عرض الكشوف المالية وذكر مدونة الحسابات للنظام، بالإضافة إلى تحديد المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة ✓ القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 26/07/2008م يحدد أسفوق رقم الأعمال عند المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة تعتمد على:

1- النشاط التجاري: رقم الأعمال: 10 ملايين دينار، وعدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

2- النشاط الإنتاجي والحرفي: رقم الأعمال: 06 ملايين دينار، وعدد المستخدمين وأجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

3- نشاط الخدمات ونشاطات أخرى: رقم الأعمال: 03 ملايين دينار، وعدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل، ويشمل رقم الأعمال مجموعة النشاطات الرئيسية أو الثانوية.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 09-11 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق لـ 07/04/2009<sup>1</sup> والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية

✓ بواسطة أنظمة الإعلام الآلي تطبيقاً للإحكام المنصوص عليها في المادة 24 من القانون رقم 07-11<sup>2</sup>.

✓ التعليم رقم 02 الصادرة في 20/10/2009م والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، حيث تهدف إلى تحديد شروط وإجراءات الانتقال من المخطط الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر في 24 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 27/07/2008 م ص 03.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21 الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1429 هـ الموافق لـ 28/04/2009 م ص 04.

<sup>3</sup>Ministères des finances . instruction N°2 du 29 octobre portant première application du system comptable financier 2010 wov 2009 p 02 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

ثانيا: ماهية النظام المحاسبي المالي :

### 1- تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون رقم 07-11 في المادة 03 النظام المحاسبي المالي كالتالي<sup>1</sup>: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنفها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته (أداءه) ووضعية خزينة في نهاية السنة المالية، من هذا التعريف تستخلص خصائص المحاسبة المالية التالية<sup>2</sup>:

- ❖ نظام لتنظيم المعلومات المالية.
- ❖ كشوف تعكس بصدق الوضعية المالية.
- ❖ معلومات يمكن قياسها عدديا (رقميا) تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي
- ❖ تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية (وفق المعايير الدولية).
- ❖ قياس أداء الشركة من خلال جدول الحسابات النتائج أو قائمة الدخل.
- ❖ قياس وضعية الخزينة (جدول التدقيق النقدي) أو قدرة الشركة على توليد النقدية وما يماثلها.
- ❖ يتم إعدادها (الكشوف المالية) في نهاية السنة (في نهاية الفترة المحاسبية - مبدأ الدورية).

وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي عبارة عن مجموعة من المبادئ والاتفاقيات وقواعد المبسطة من معايير المحاسبة الدولية، والتي تسمح بمعالجة المعلومات عن الإحداث الاقتصادية للمؤسسة (مدخلات النظام المحاسبي)، لتحديد القيم الاقتصادية لبنود القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي)، وذلك يهدف إلى إيصال المعلومات المالية إلى مستخدميها لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيير قيمتها، والحكم على الإدارة ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لديها، مما يسمح باتخاذ قرارات صحيحة وإجراءات المقارنات هذا النظام تسمح بالمساعدة على تنظيم العمل المحاسبي وتوجيه وظيفي للتقييم والتوصل من أجل احتياجات مستخدمي القوائم المالية، كما يسمح بمراعاة التطورات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، من خلال مواكبة الممارسة المحاسبية لها، مما يمكن

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 مرجع سابق ص 03.

<sup>2</sup> بن خليفة حمزة، مذكرة تخرج دكتوراه، مرجع سابق، ص 07.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

المحاسبة من التعبير بصدق عن مختلف جوانب النشاط الاقتصادي ومختلف الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة، إضافة لما سبق فإنه على المستويين النظري والتطبيقي، ومن خلال التكيف مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية وتحقيق التقارب مع المعايير المحاسبة الدولية الصادرة عنه، وقد سمح بإدخال تغييرات مهمة على مستوى المفاهيم والتصورات وقواعد التقييم والإدراج وأيضاً طبيعة ومحتوى القوائم المالية، وتتمثل هذه التغييرات في النقاط الآتية<sup>1</sup>:

❖ تبني الحل الدولي يتكيف الممارسات المحاسبة الجزائرية بالممارسات الدولية، مما سيسمح للمحاسبة بالاعتماد على إطار تصوري ومبادئ محاسبة أكثر انسجاماً مع التطورات الاقتصادية وإنتاج معلومات مالية مفصلة.

❖ تحديد المبادئ والقواعد التي تسمح بتوجيه الممارسات المحاسبية وخاصة تسجيل الأحداث الاقتصادية وتقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يجد من مخاطر التلاعب المعتمد وغير المعتمد ويسهل عملية تدقيق الحسابات.

❖ مراعاة احتياجات المستثمرين الحاليين والمقيمين، الذين يبحثون عن المعلومات مالية منسجمة وواضحة حول المؤسسات، حتى تسمح لهم بمقارنة واتخاذ القرارات.

❖ بإمكان المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي يركز على محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة)<sup>2</sup>.

ويتبع هذه التغييرات من دور المحاسبة الذي أن يركز على الحقيقة الاقتصادية للأحداث أكثر من التركيز على شكلها القانوني، وهذا ما يسمح للممارسة المحاسبة في الجزائر بالتخلص نوعاً ما من القيود القانونية والضريبية التي تحد من تحقيق الصورة الصادقة وتوفير المعلومات المالية الملائمة والقابلة للمقارنة.

<sup>1</sup> . cit p 03 . Ministères des finances

<sup>2</sup> . cit p 03 . Ministères des finances

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

### 2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون رقم 07-11 المادة 02 منه فان النظام المحاسبي المالي ينطق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويتسنى من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة المالية وهم<sup>1</sup>:

❖ الشركات الخاضعة لإحكام القانون التجاري.

❖ التعاونيات.

❖ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات المذكورة.

❖ و كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي وأما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها لحد معين، فيمكنها وفقا للمادة 05 من نفس القانون مسك محاسبة مالية مبسطة.

### 3- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:

يعتبر الإطار التصوري نقطة اختلاف أساسية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، فالأول لا يعتمد على أي إطار تصوري، مما أدى إلى غياب الأهداف والمفاهيم والخصائص التي تسمح باستنباط الفروض والمبادئ، من أجل تحديد المعايير المحاسبية التي تعتبر عن الممارسات المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية وبالتالي غياب مرجع يساعد في الحكم على الممارسة المحاسبية ويسمح بمعالجة المشاكل الطارئة، التي كان يعتمد في معالجتها على اجتهاد السلطات الوصية أو على المخطط المحاسبي الفرنسي (PCG) الذي كان عرضه لعدة انتقادات ولتدارك هذا النقص نص القانون رقم 07-11<sup>2</sup>، على ضرورة وجود إطار تصوري للمحاسبة المالية، وفقا للمادة 06 منه فان النظام

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 مرجع سابق ص 03.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 مرجع سابق ص 04-05.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

المحاسبي المالي يتضمن إطارا تصوريا، ومعايير محاسبة ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبة المعترف بها عامة.

أما المادة 07 من نفس القانون فقد وردة فيها أن الإطار التصوري بشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبة وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون في بعض المعاملات (الإحداث الاقتصادية) وغيرها من الإحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل فالإطار التصوري يعرف ويحدد:

❖ مجال تطبيق.

❖ المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.

❖ الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

وقد عرف الإطار التصوري للمحاسبة في المادة 02 من المرسوم التنفيذي 08-156<sup>1</sup> المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبة التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومات المالية ويشكل مرجعا لوضع معايير جديدة ويسهل تفسير المعايير المحاسبة وفهم العمليات والعرض من الإطار التصوري للمحاسبة المالية يركز على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي الذي يعد لمصلحة مستخدمها، ويمكن فيما يلي:

أ- مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير.

ب- مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة والمشاكل التي لم تصدر لها معايير محاسبة مالية بعد.

ج- التوضيح لمستخدمي القوائم المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود استخدام تلك المعلومات.

ت- العرض من إيضاح أهداف التقرير المالية هو تحديد الوظيفة الأساسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها وتتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية، فان هذا الإطار يحدد أيضا تلك الاحتياجات بصورة عامة.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مرجع سابق ص 11.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

ث- يعتبر هذا الإطار التصوري معيارا محاسبيا فهو لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر.

وفقا للمادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 فان الإطار التصوري يهدف إلى المساعدة على<sup>1</sup>:

- ❖ تطور المعايير المحاسبية.
- ❖ تحضير الكشوف المالية.
- ❖ تفسير المستعملين للمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.

### ثالثا: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

1- أهداف النظام المحاسبي المالي: من بين الأهداف المنتظرة تحقيقها من تطبيق النظام المحاسبي المالي مايلي<sup>2</sup>:

- ❖ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وأدائها المالي ومدى احترامها لتنظيمها وطبيعة نشاطاتها وأحجامها.
- ❖ السماح بإجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات سواء على المستوى الوطني أو الدولي.
- ❖ المساهمة في التنمية وزيادة مرودية المؤسسات من خلال تقديم أفضل الميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي توفر جودة وفعالية تسييرها.
- ❖ نشر معلومات وافية صحيحة وموثوقة تسمح لمستعملي هذه المعلومات بمتابعة وضعية المؤسسات وبالتالي تساعد على فهم أفضل لهذه المعلومات وبالتالي تسهيل اتخاذ القرارات.
- ❖ المساهمة في خلق قاعدة إحصائية على المستوى الوطني انطلاقا من المعلومات صادقة وموثوقة ثم جمعها بشفافية من مجموع المؤسسات.
- ❖ العمل على ترسيخ أسس الحكم الرائد في المؤسسات.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مرجع سابق ص 11.

<sup>2</sup> د. مليكة زغيب، د. سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحكومة في الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر - بسكرة - 2012 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

❖ إن تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات بطريقة شفافة يسهل عمل إدارة الرائب في تحصيل مستحقاتها.

❖ ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات بالاعتماد على قواعد محاسبية متشابهة دوليا وهو ما يؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر.

❖ ستستفيد الشركات متعددة الجنسيات من هذا النظام للقيام بممارستها المحاسبية في مختلف الدول على اعتبار أن النظام المحاسبي المالي ما هو في الواقع إلا تبني للمعايير المحاسبية المطبقة على المستوى الدولي.

**أهمية النظام المحاسبي المالي:** تكمن أهمية النظام المحاسبي فيما يلي<sup>1</sup> :

توضيح المبادئ أو القواعد المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات المتلاعبات والغش المحاسبي.

➤ يستجيب لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية الحالية والمستقلة.

➤ يسهل عملية تدقيق الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.

➤ يضمن بنسبة كبيرة تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.

➤ تقارب النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.

➤ تحسين تسير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.

➤ يسمح لجمع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

➤ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية.

**رابعا: المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي:**

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب تطبيقها من طرف جميع الشركات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد الكشوف لضمان

<sup>1</sup> بن خليفة حمزة، مذكرة تخرج دكتوراه، مرجع سابق، ص 11-12 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها والتزام المشرع الجزائري بجمع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والتي تحظى بالإجماع الدولي من خلال ما جاء في القانون 07-11<sup>1</sup> المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي 08-156<sup>2</sup> المتضمن أحكام هذا القانون

(1) **مبدأ القيد المزدوج:** في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكيانات المحاسبية تحرر وفقاً لمبدأ القيد المزدوج (دفتر اليومية) ويجب إن يحتوي كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، ويجب أن يكون المبلغ مدين مساوي للمبلغ الدائن.

(2) **مبدأ الوحدة المحاسبية:** نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156<sup>3</sup> يجب أن يعتبر الكيان (الشركات) كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الشركة وخصومها وأعبائها ونواتجها وبين أصول وخصوم وأعباء ونواتج المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهمتها.

(3) **مبدأ الاستمرارية:** أقرت المادة 07<sup>4</sup> من نفس المرسوم بمبدأ الاستمرارية، حيث نصت هذه المادة على أن القوائم المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال (النشاط) بافتراض متابعة الشركة لنشاطاتها في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل قريب وإذا لم يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة، ويحدد الأساس المستند إليه في ضبطها في ملحق.

(4) **مبدأ الفترة المحاسبية:** نصت المواد 12، 13، 17<sup>5</sup> من المرسوم التنفيذي المذكور سلفاً على مجموعة من النقاط تركز في مجملها العمل بمبدأ الدورة تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 مرجع سابق ص 04.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21 مرجع سابق ص 11.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مرجع سابق ص 11.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مرجع سابق ص 12.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47 مرجع سابق ص 06.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

سبققتها وعن السنة التي تليها من أجل تحديدها بتعين أن تنتسب إليها الإحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

- يجب ربط حديث بالسنة المالية المقفلة، إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية.

- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية السابقة (الختامية).

كما حددت المادة 30 من القانون 07-11: السنة المالية المحاسبية باثني عشرة شهرا تعطي السنة المدنية غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ غير 31 ديسمبر هذا عندما<sup>1</sup>:

-ارتباط الكيان بدورة استغلال لا يتماشى مع السنة المدنية.

-في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشرة شهرا لا سيما في حالة إنشاء أو وفق نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ القفل (الغلق) ويجب تحديد المدة المقررة.

5) **مبدأ ثبات وحدة النقود:** ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الشركة ويشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، ولا تدرج في الحسابات الا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنه يمكن ذكر المعلومات غير قابلة للتحديد الكمي، والتقويم النقدي، والتي يمكن إن تكون ذات أثر مالي في ملحق الكشوف المالية.

6) **مبدأ التكلفة التاريخية:** نصت المادة 16 من نفس المرسوم على قيد الأصول والخصوم والنواتج والأعباء، وتعرض في الكشوف المالية لتكلفتها التاريخية (قيمتها عند تاريخ الشراء)، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تطور القدرة الشرائية، غير أن الأصول والخصوم المخصوصة مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية

7) **مبدأ الحيطة والحذر:** ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 حيث يجب أن نستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلي تقدير معقول للوقائع في الظروف الشك، قصد تفادي تحول

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47 مرجع سابق ص 12 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء ويجب أن يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

(8) **مبدأ عدم المقاصة:** جاء في المادة 15 من القانون 07-11<sup>1</sup> أنه لا يمكن اجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من أعباء وعنصر من نواتج، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس الأصناف.

(9) **مبدأ الإفصاح عن معلومة الجيدة:** كرسست المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة أو مبدأ الأهمية النسبية، فبمقتضى هذا المبدأ يجب أن يبرر القوائم المالية كل المعلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان، ويمكن جمع المبالغ غير المعبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة ويجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة.

(10) **مبدأ الصدق (الصورة الصادقة):** جاءت في المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156<sup>(1)</sup> أنه يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية وتغير الوضعية المالية للكيان، ففي الحالة التي تبين فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى الأسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.

(11) **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** تعبر الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان، نصت عليها من المرسوم 08-156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقولها لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية الا بالبحث عن المعلومات أفضل أو تغيير في التنظيم.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مرجع سابق ص 04 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

(12) مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني: كرسست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156<sup>1</sup> يقوم هذا المبدأ على تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية، طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، ولم يكن هذا المبدأ معمولاً به في الجزائر فيما قبل، حيث كانت الممارسات المحاسبية تضبط استناداً للإجراءات القانونية والنصوص التشريعية التي لا يمكن الخروج عنها، فعلى سبيل المثال كان التسجيل المحاسبي لعناصر ذمة الكيان يتم على أساس ملكية هذه العناصر الأمر الذي يتعارض مع الواقع في الحالة التي يحصل فيها الكيان على عناصر ذمته (الاستثمار) عن طريق القرض الإيجاري، فتظهر فقط أقساط الكراء في جدول الحسابات النتائج بينما تظهر المعلومات الأخرى المتعلقة بهذا الاستثمار في الملحق، ويتبنى هذا المبدأ يعالج هذا الأشكال بتسجيل الاستثمارات التي تم حيازتها بواسطة القرض الإيجاري ضمن عناصر الأصول في ميزانية الكيان، وتسجيل الديون القابلة لها ضمن عناصر الخصوم.

### المطلب الثاني: ماهية محاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي.

#### أولاً: ماهية الزراعة:

يعد القطاع الزراعي الجزائري عصب التنمية الاقتصادية الوطنية من خلال زيادة الإنتاج المحلي الخام والرفع من نصيب الفرد منه بالإضافة إلى توفير مناصب الشغل وتحسين مستوى المعيشة في الأرياف، وهذا جراء توفره على المكنان الطبيعية، بشرية ومادية ضخمة وضعت في إطار البرامج التنموية المتتالية<sup>2</sup>.

#### 1- مفهوم الزراعة

الزراعة استغلال للأرض حرثاً وبذراً وسقياً وجنياً للمحاصيل.

يلحق بالزراعة أعمال وأنشطة أخرى كثيرة قد تكون تابعة أو مكملة لها كأعمال تربية المواشي والنتاج الألبان وتربية الطيور والدواجن وأعمال التشجير وغيرها من الأنشطة التي لها منافع اقتصادية.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 مرجع سابق ص 12 .

<sup>2</sup> جبار هاجر، تقييم القطاع الزراعي في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والمدرسات، العدد 07 رقم 02 ص 57-68 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

عرفتها منظمة التغذية والزراعة الدولية على أنها حرث الأرض وتجهيتها لتحقيق الفعاليات التي ترتبط بزراعة المحاصيل وتربية الحيوانات، كما تربي فيها الطريقة التي يستغل بواسطتها الإنسان الطبيعة لتأمين حاجاته الأساسية<sup>1</sup>.

الزراعة هي عملية إنتاج الغذاء، العلف، والألياف و سلع أخرى عن طريق التربية النظامية للنبات والحيوان، كلمة زراعة تأتي من "زرع" الحب زرعاً أي بذرة، وحرث الأرض للزراعة أي هيئها لبذر الحب، فيما زراعة كانت تعني "علم الفلاحة الأرض" فقط ولكن كلمة زراعة الآن تغطي كل الأنشطة الأساسية لإنتاج الغذاء والعلف والألياف، شاملة في ذلك كل التقنيات المطلوبة لتربية ومعالجة الماشية والدواجن<sup>2</sup>.

### ثانياً: أشكال الأنشطة الزراعية

الأنشطة الزراعية ثلاثة أنواع وهي النشاط النباتي، النشاط الحيواني والنشاط الصناعات الغذائية.

#### 1- النشاط النباتي<sup>3</sup>:

يتمثل هذا النشاط النباتي في الحبوب والبقول والثمار لغرض تسويق وبيع المحاصيل المتأنية من هذا النشاط، والمميز لهذا النشاط أنه يتعامل مع مجموعة من العوامل الطبيعية التي يكون لها تأثير مباشر مثل التربية والعوامل الجوية، إضافة إلى أهم عامل وهو العامل البشري وكذا المستلزمات المادية والآلات والمعدات والأسمدة والبذور وغير ذلك.

يختلف النشاط في القطاع الزراعي عن القطاع الصناعي حيث لا يوجد معادلة فنية ثابتة يخرج بمقتضاها المنتج في النشاط الزراعي طبقاً للموصفات والكميات المطلوبة، بل أنه وإن كانت الفنون الزراعية معروفة ومدروسة ومقررة، إلا أن درجة خصوبة الأرض وصلاحيته الأحوال الجوية وجودة البذور والأسمدة والعوامل الحيوية التي تتداخل بالتأكيد في كمية الناتج وجودته، ومن ثم تكلفته.

تنقسم المنتجات النباتية إلى الأنواع التالية من المحاصيل والمنتجات:

<sup>1</sup> مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، كلية العلم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علم التسيير، جامعة - باتنة، السنة الجامعية 2015-2016، ص 77.

<sup>2</sup> م . فداء الروابدة خبير ثروة نباتية، الزراعة والتصنيع الزراعي، المنظمة العربية للتنمية الزراعية، 2020.

<sup>3</sup> مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، مرجع سابق ص 77-78.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

### 1-1 المحاصيل الحقيقية: وتكون على نوعين:

- ✓ الحبوب كالقمح والشعير والذرة والأرز.
- ✓ الخضروات كالطماطم والفاصوليا وغيرها.

إن هذه المحاصيل لا يمكن عدّها أصولاً ثابتة بالنسبة للمزرعة، وذلك لأن دورة حياتها أو دورة بقائها في الحقل لا تتجاوز السنة، فبعض هذه المحاصيل يكون عمره أشهر معدودة لا تتجاوز أربعة أشهر، والبعض الآخر ثمانية أو تسعة أشهر، وفي كل الأحوال لا تتجاوز السنة، لذلك تعد هذه المحاصيل من الأصول المتداولة بالنسبة للمزرعة.

**1-2 الفواكه<sup>1</sup>:** وهذه المنتجات تختلف عن النوع الأول من المحاصيل، إذا أن المميز لهذه المنتجات هو أنها تبقى لأكثر من سنة مالية واحدة في المزرعة قبل أن تنمر، وهي تحتاج إلى رأس مال ثابت كبير، بل وأن أغلبها يستغرق أكثر من ثلاثة سنوات مثل الرمان والبرتقال، وهذا النوع من الأشجار يعد من الأصول الثابتة للمزرعة، وذلك لأن هذه الأشجار تستغرق فترة طويلة من الزمن لكي تصبح قادرة على الإثمار، وهي تمر بثلاث مراحل وهي: مرحلة التكوين، الإنتاج، والتدهور .

### 1-3 النشاط الحيواني

هذا النشاط يتمثل في تربية الحيوانات بشتى أنواعها والدواجن والأسماك، ذلك إما لبيعها كمنتجات نهائية أو لإعادة إنتاج حيوانات تستخدم بدورها كأصول منتجة، كذلك يشمل تربية النحل، ومن الملاحظ على أن هذا النشاط يتعامل مع كائنات حية تختلف عن المحاصيل الحقلية والمنتجات الزراعية الأخرى.

<sup>1</sup> مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، مرجع سابق ص 78-79 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

### 1-4 نشاط الصناعات الغذائية<sup>1</sup>

وهي الصناعات التي تعتمد على المنتجات الزراعية مثل صناعة التعليب أو صناعة الأعلاف الألبان وغيرها، ويعتبر نشاطا ثانويا لأنه يقوم بتحويل المحاصيل الزراعية إلى منتجات غذائية ومنتجات نسيجية وغيرها من الصناعات التحويلية.

حيث تتميز هذه الصناعات باعتمادها أساسا على إنتاج النشاط الزراعي وعلى إنتاج النشاط الحيواني.

و الجدول التالي يوضح أمثلة عن الأصول البيولوجية المستعملة في الأنشطة الزراعية والمحاصيل والمنتجات الناجمة عنها.

### الجدول رقم (1-1) أمثلة عن الأصول البيولوجية<sup>2</sup>

الأصول الحيوانية (البيولوجية)	المحاصيل الزراعية	منتجات الصناعة الغذائية
الأغنام	الصوف	خيوط مغزولة، سجاد
أشجار في غابات مزروعة	جذع الأشجار	أخشاب
نباتات	قطن، قصب السكر	خيوط، ملابس، سكر
مواشي ألبان	حليب	جبين
أبقار	ذبائح	سحق لحم
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ، معالج
أشجار فواكه	فواكه مقطوفة	فواكه مصنعة، عصائر

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة.

<sup>1</sup> أحمد دادة شهاب الدين، المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 41 مذكرة نيل شهادة ماستر، جامعة عين تيموشنت بلحاج شعيب، 2021/2020، ص 06

<sup>2</sup> مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، مرجع سابق ص 79.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

ثالثاً: مبادئ المحاسبية للنشاط الزراعي في النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>

تتمثل أهم المبادئ المحاسبية للأنشطة الزراعية في الآتي:

### 1- مبدأ التكلفة التاريخية

وفقاً لهذا المبدأ يتم تسجيل العمليات بالدفاتر بالقيمة التي دفعت فعلاً وقت حدوث العملية، وبالتالي يتم تسجيل الأصول بالدفاتر بالقيمة التي دفعت في سبيل اقتناعها دون النظر إلى تقلبات أسعار السوق وتغيرات القيمة الشرائية لوحة النقد بعد حدوث العملية المالية.

### 2- مبدأ الحيطة والحذر

يقضي هذا المبدأ بضرورة أخذ جميع المصروفات والخسائر المتوقعة والمحتمل حدوثها في الاعتبار عند تحديد نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، وفي المقابل عدم الاعتراف بالإيرادات والإرباح المتوقعة والمحتمل حدوثها والاعتراف بالإيرادات والأرباح المحققة فقط (تجاهل الأرباح المتوقعة إلى حين تحقيقها الفعلي)، ومن التطبيقات المحاسبية لهذه السياسة تقييم مخزون البضائع في نهاية الفترة المحاسبية بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وكذلك تكوين مخصصات مختلفة.

### 3- مبدأ تحقيق الإيراد

يقضي هذا المبدأ أن ما يحصل عليه المشروع الزراعي من دخل يعتبر إيرادا للسنة الحالية إذا كان هذا الدخل هو مقابل بضاعة تم بيعها للعميل وانتقلت ملكية هذه البضاعة بالفعل إليه، أو مقابل خدمة أداها المشروع الزراعي، وبعبارة أخرى يعتبر الدخل الذي يحصل عليه المشروع الزراعي إيرادا للسنة المالية التي يتم قياس نتائج الأعمال في نهايتها.

### 4- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات

يختص هذا المبدأ بتحديد متى تعتبر المدفوعات التي يقوم المشروع الزراعي بتحملها مصروفات تحمل على فترة المحاسبية، فذا تم تحديد المصروفات يمكن عندها مقارنة الإيرادات التي تم تحقيقها خلال نفس الفترة بالمصروفات التي تم تحملها لتحديد نتيجة الأعمال، وبناء على هذا المبدأ تعرف المصروفات بأنها

<sup>1</sup> د. إيمان عباس حلمي، د. شيماء سعيد مجد، د. هاني رجب، د. عمر السيد يعقوب، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، الطبعة الأولى 2021، ص 18-19.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

قيمة الخدمات التي استفدت أو استخدمت خلال السنة المالية في سبيل تحقيق الإيرادات الخاصة بتلك السنة<sup>1</sup>.

### 5- مبدأ الثبات

يخص هذا المبدأ بأن يقوم المحاسب بتطبيق نفس السياسات والطرق المحاسبية من سنة إلى أخرى على أسس ثابتة ومستمرة.

### 6- مبدأ الاستحقاق

طبقاً لهذا المبدأ يتم تحميل السنة المالية للمشروع الزراعي بجميع المصروفات والإيرادات المتعلقة بالسنة بصرف النظر عن سدادها أو تحصيلها بالكامل أو جزء منها أو عدم سدادها أو تحصيلها بالكامل، فالعبرة بما يخص السنة من مصروفات وما تستفيد من إيرادات

### رابعاً: خصائص النشاط الزراعي

يتميز النشاط الزراعي بالخصائص التالية<sup>2</sup>:

➤ **تعدد المنتجات الزراعية:** حيث تقوم الوحدة الزراعية الإنتاجية بإنتاج هذه المنتجات في وقت واحد فمثلاً إنتاج الماشية في المزرعة هو اللحوم والألبان، والجلود وقد أدت هذه الظاهرة إلى خلق مشكلة التكاليف المشتركة مما يتطلب إيجاد أسس علمية صحيحة لتحديد حصة كل منتج.

➤ **موسمية الإنتاج الزراعي:** تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج بما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية أيضاً إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية.

➤ **صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدماً:** إذ يتأثر الإنتاج الزراعي كما ونوعاً بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية والآفات الزراعية ويترتب على هذه الخاصية صعوبة تقدير كمية الإنتاج الزراعي للاستعانة به في وضع الموازنات التخطيطية.

<sup>1</sup> د. إيمان عباس حلمي، د. شيماء سعيد محمد، د. هاني رجب، د. عمر السيد يعقوب، نفس المرجع السابق، ص 19-20.

<sup>2</sup> مكي أحمد كامل، أهمية التوافق مع المعايير الدولية المحاسبية في النشاط الزراعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 36، العراق 2013، ص 346-347.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

➤ تداخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الأخر: فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكن أن تكون مدخلات لأنشطة زراعية أخرى، مما يتطلب وجود نظام محاسبي كلفوري قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المنشأة.

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

➤ **اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية:** تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط أما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في كل القطاعات الدولية.

➤ **ارتفاع نسبة الأصول الثابتة في الأنشطة الزراعية:** حيث تتأثر الأنشطة الزراعية بارتفاع الأصول الثابتة بها والتي قد تصل إلى 77% من رأس المال المستثمر، وتتمثل هذه الأصول في الأراضي والمباني (حظائر، مخازن، محطات التفريغ وعنابر التربية)، والآلات والمعدات الزراعية كما تتمثل الأصول الثابتة في أصول ثابتة حية كالماشية والأغنام والدواجن المقتناة لغرض استخدامها وليس لغرض البيع ويترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشأة الزراعية وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة، وهذا بدوره يستلزم أن يتجه المزارع إلى أنشطة زراعية متعددة

و القيام بأنشطة زراعية إضافية لن تحمل المزارع بتكاليف كبيرة نظرا لانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة<sup>1</sup>

➤ **ضعف مرونة الطلب والعرض على السلع الزراعية:** والمقصود بمرونة العرض أو الطلب أي درجة التغيرات الحاصلة في الطلب على المحاصيل الزراعية أ في عرضها في حالة تغير أسعارها، وتغيير الطلب أو العرض مرنا إذا أدى تغير قليل في ثمن إحدى السلع إلى تغيير كبير في كمية المطلوبة منه أو الكمية المعروضة للبيع إما إذا كان التغيير<sup>2</sup> يقال أن تلك السلع طلبا أو عرضا غير مرنا.

<sup>1</sup> مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، مرجع سابق ص 81 .

<sup>2</sup> د. إيمان عباس حلمي، د. شيماء سعيد محمد، د. هاني رجب، د. عمر السيد يعقوب، نفس المرجع السابق، ص 11-12 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

➤ مرونة استخدام عوامل الإنتاج: حيث يكون من السهولة التحول من إنتاج إلى آخر سواء في مجال الإنتاج الزراعي أو الحيواني، فنفس قطعة الأرض يمكن استخدامها في زراعة أكثر من منتج، كما أن الماشية يمكن استخدامها في إنتاج السلالات الحيوانية أو اللحوم والألبان، كما أن الكثير من مستلزمات الإنتاج الزراعي كالأسمدة والعلاف يمكن استخدامها كمدخلات لأكثر من منتج.

➤ كثرة التحويلات الداخلية وتعددتها: ويرجع السبب في ذلك إلى الرغبة في التكامل بين الأنشطة المختلفة فالإنتاج الحيواني يختلف عنه أسمدة عضوية تحول إلى الإنتاج النباتي، كما أن الإنتاج النباتي يوفر الأعلاف الجافة والخضراء التي تحول إلى إنتاج الحيواني، ويترتب على ذلك بعض المشاكل المحاسبية مثل مشكلة التسعير للتحويلات الداخلية.

في ضوء ما سبق يمكن القول أن خصوصية النشاط الزراعي بفرعيه الحيواني والنباتي قد أدى إلى ظهور مشاكل تتطلب من المحاسبة التصدي لها ومعالجتها بما يتفق مع الأصول والقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي الحاجة إلى نظام محاسبي متخصص للقياس والإفصاح بحيث يفي بمتطلبات الأطراف ذات الصلة بنتائج هذا النشاط

المبحث الثاني: الحسابات الخاصة بمحاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: أصناف الخاصة بالمحاسبة الزراعية

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

المحاسبة الزراعية لا تختلف كثيرا عن المحاسبة المالية إلا أن لها بعض الحسابات تتفرد بها عن باقي الحسابات وهذه الاختلافات تمس الصنفين الثالث والسادس فقط وفيما يلي عرض لهذه الحسابات

### أولا: الصنف 03 حساب المخزون:

**1- تعريف المخزون<sup>1</sup>:** يشمل المخزون جميع الموارد والأجزاء والتجهيزات والأدوات والبضاعة في دورة التصنيع والبضاعة المسجلة في سجلات المنظمة والمتواجدة ماديا في المخازن أو المستودعات أو المعامل أو المحلات العائدة لتلك المنظمة.

يتميز المخزون الزراعي بطبيعة خاصة ومختلفة عن أنواع المخزون الأخرى ومن خصائص وطبيعة النشاط الزراعي المذكورة سابقا نستنتج عدة أنواع من المخزون الزراعي الناتج عن كل نشاط زراعي.

### 2- أنواع المخزون الزراعي

#### 1-2 الزراعات الحقلية:

تنقسم الزراعات الحقلية إلى محاصيل نباتية موسمية، وزراعة الخضروات، ويتوقف ما يزرع من النباتات الزراعية بإحدى المزارع على عدد من الظروف لعل أهمها نوع الأرض وما تصلح له من زراعات، وحالة الجو، وطرق الري السائدة، وغرض المزارع من الإنتاج الزراعي، والدورة الزراعية المتبعة، ويمكن توضيح أمثلة عن أنواع مخزون الزراعات الحقلية كما يلي<sup>2</sup>:

أ- مخزون المحاصيل النباتية مثل: القمح، الشعير، الذرة، الأرز، الفول.

ب- مخزون الخضروات: مثل الفاصوليا، عدس، وهناك بعض أنواع الخضروات تنزع بين شجيرات القطن، أو تحت أشجار الفاكهة.

#### 2-2 الحدائق والبساتين

تنقسم الزراعات البستانية إلى ثلاثة أنواع كالتالي:

أ- حدائق الفاكهة.

<sup>1</sup>أجنف فاتح، محاسبة مخزون وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكر نيل شهادة ماستر، جامعة أم البواقي، 2013-2014، ص 29 .

<sup>2</sup>د. إيمان عباس حلمي، د. شيماء سعيد محمد، د. هاني رجب، د. عمر السيد يعقوب، نفس المرجع السابق، ص 103 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

ب- نباتات الزينة.

ت- النباتات الطبية والعطرية

حيث قد تم إقامة مشاتل لحدائق الفاكهة، حيث تخصص قطعة من الأرض بقصد استكثار أصناف معينة من النباتات، وقد تكون المشاتل مخصصة لنوع واحد من الفواكه، أو قد تكون مختلطة بها عدة أصناف من الشتلات، وبعد غرس الأشجار تبدأ في الإثمار بعد فترة من تاريخ غرسها، قد تطول أو تقصر تبعا لنوع الأشجار، وطرق غرسها، ودرجة خصوبة التربة، وطرق العناية بها.

وتمر دورة حياة الحدائق بثلاث مراحل متمثلة في مرحلة الانتشاء، مرحلة الإزهار، مرحلة الاندثار

1.

### 2-3 تربية الماشية

تختلف أنواع الماشية التي تقتنيها منشآت الأعمال الزراعية من أبقار، وضأن، وابل، ويمكن تحديد فروع نشاط الماشية طبقا للهدف الرئيسي من تربية الماشية على النحو التالي:

#### أ- تربية الماشية بهدف الحصول على إنتاجها:

قد تقوم المنشآت الزراعية باقتناء الماشية بقصد تربيتها والانشاء في إنتاجها، أو بقصد الانحار فيها وفي نتاجها وذلك كنشاط رئيس للمنشأة، وإذا ما لجأت المنشأة إلى بيع هذه الأصول (الماشية) كأصل استهلاكي، أو بيع أصوافها وألبانها ومخلفاتها كمنتجات الزراعية، فإن هذا البيع يعد نشاطا عارضيا.

#### ب- تربية الماشية بهدف تسمينها وإعادة بيعها :

قد تقتنى الماشية بهدف تسمينها وإعادة بيعها، وذلك يعد هذا النشاط نشاطا رئيسا للمنشأة الزراعية، فإذا ما قررت المنشأة الاحتفاظ ببعضها للحصول على نتاجها، والاتجار في الإنتاج أو بيع أصوافها وألبانها ومخلفاتها فيعد ذلك نشاطا عارضيا للمنشأة.

#### ج- تربية الماشية بهدف الحصول على النتاج والمنتجات الزراعية:

<sup>1</sup> د. إيمان عباس حلمي، د. شيماء سعيد محمد، د. هاني رجب، د. عمر السيد يعقوب، نفس المرجع السابق، ص 103 - 104 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

قد تقني المنشأة الزراعية الماشية بغرض الحصول على نتاجها ومنتجاتها، والاتجار فيها لتحقيق الأرباح، وذلك يعد هذا النشاط نشاطا رئيسيا للمنشأة الزراعية، وإذا ما لجأت المنشأة الزراعية إلى بيع بعض تلك الماشية لعدم قدرة هذا الأصل البيولوجي على الإنتاج إنتاجا اقتصاديا، فإن بيع ذلك الأصل يعد نشاطا عرضيا<sup>1</sup>.

ويجدر الإشارة إلى أن دورة حياة الماشية تمر بأربعة مراحل تتمثل في مرحلة النشأة، ومرحلة النمو، ومرحلة تمام النضج، ومرحلة الاضمحلال.

### 2-4 النشاط الدواجن:

يتميز النشاط الداجني بتعدد منتجاته من دواجن تسمين، وإنتاج اللحوم من خلال إنتاج الدجاج المذبوح، ومجزئات الدجاج، ودواجن للتربية وإنتاج البيض، والأسمدة العضوية والكتاكت، والاتجار فيها يقصد بيعها، وقد ينتج عن النشاط الداجني عادة منتجات عارضة، فمثلا عند تربية دواجن إنتاج اللحوم والأمهات لإنتاج بيض التفريخ، ينتج عنها سماد عضوي، ومخلفات تعد بمثابة منتجات عارضة ثانوية عن النشاط الرئيسي.

### 2-5 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، أو صناعة الأعلاف أو صناعة منتجات الألبان..... وغيرها.

بالإضافة إلى أنشطة أخرى كنشاط مزارع الأسماك ونشاط تحسين واستصلاح الأراضي الزراعية، نشاط إنتاج الأخشاب.

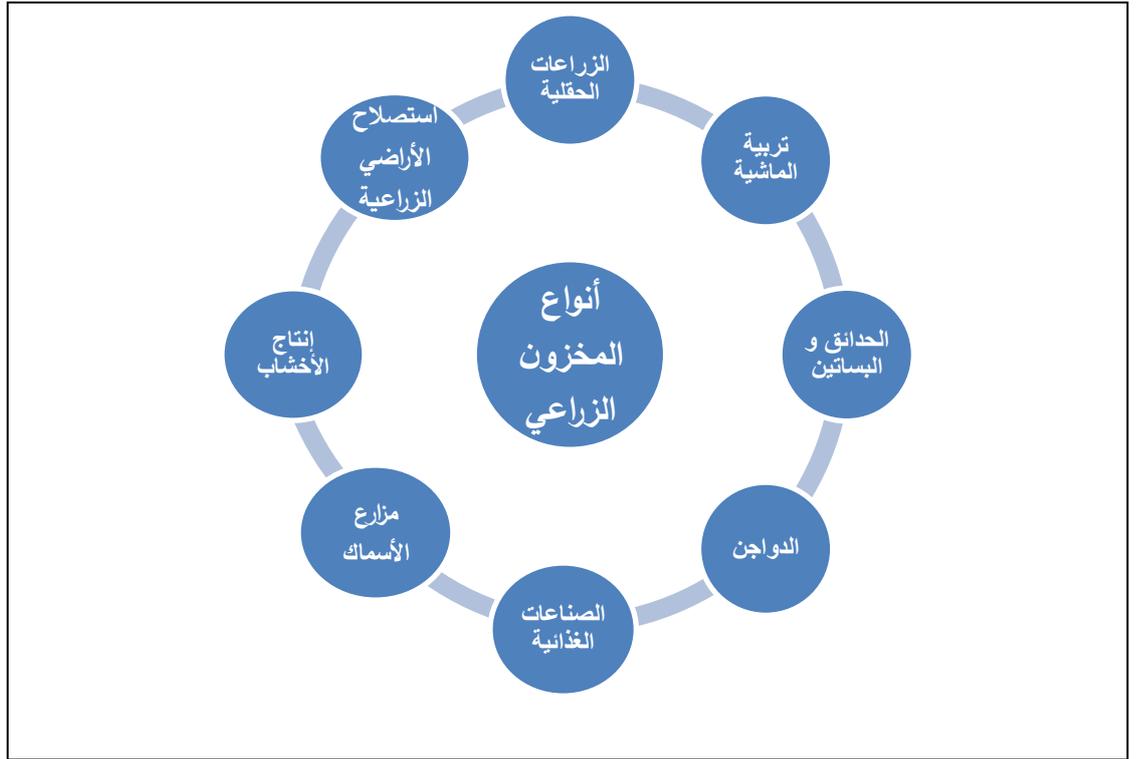
<sup>1</sup> د. إيمان عباس حلمي، د. شيماء سعيد محمد، د. هاني رجب، د. عمر السيد يعقوب، نفس المرجع السابق، ص 104-105.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

و مما سبق يمكن تحديد أنواع المخزون الزراعي الناتج عن الأنشطة الزراعية المختلفة بالشكل رقم

01 التالي:

الشكل رقم (1-1): أنواع المخزون الزراعي



المصدر: إعداد الطالبتين

كما يدخل ضمن المخزون الزراعي المواد المستخدمة في الأنشطة الزراعية، ويتضمن هذا العنصر كافة المواد والمهمات، والأجزاء والسلع التي تشتريها المزرعة، والتي لم تمسها الآلات الخاصة بالمزرعة، وما تنتجه المزرعة من مستلزمات تستعمل في العملية الإنتاجية.

و يحتوي عنصر المواد على البنود الآتية<sup>1</sup>:

❖ البذور والتقاوي.

❖ الشتلات والفسائل.

<sup>1</sup> د. إيمان عباس حلمي، د. شيماء سعيد مجد، د. هاني رجب، د. عمر السيد يعقوب، نفس المرجع السابق، ص 108-109.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

❖ الأسمدة الحيوانية والكيماوية.

❖ الأعلاف للماشية والدواجن.

❖ المواد الكيماوية للمزرعة (مبيدات)

❖ المواد الطبية والأدوية واللقاحات.

❖ الوقود والشحوم والزيوت والآلات والمعدات المستعملة في المزرعة.

❖ مواد التعبئة وألفوا الحزم.

❖ الأدوات الكتابية والمطبوعات.

### 3- مكونات (عناصر) المخزون:

يؤخذ بمعايير لتصنيف على العموم في إطار مدونة حسابات المخزونات<sup>1</sup>:

- الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات أثناء الإنتاج، الإنتاج المخزون، البضائع التي أعيد بيعها على حالها).

- طبيعة الأصل المخزون الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان (مؤسسة) حسب احتياجاته الداخلية للتسيير.

على المستوى المحاسبي نأخذ بمبدأ الفصل بين الحسابات<sup>2</sup>:

\* حساب 30: البضائع.

\* حساب 31: مواد ولوازم

- ح / 311 بذور ونقلات.

- ح / 312 أسمدة.

- ح / 313 مواد لمعالجة النباتات.

- ح / 314 أغذية للحيوانات.

- ح / 315 مواد بيطرية.

<sup>1</sup> أجنف فاتح، محاسبة مخزونان وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سابق، ص 32 .

<sup>2</sup> SCFA مخطط محاسبي زراعي .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

- ح / 316 وقودوزيوت.

- ح / 319 موادلوازم أخرى.

\*حساب 32 حيوانات صغيرة.

\*حساب 33 منتجات قيد التقييد.

- ح / 332 منتجات حيوانية قيد التنفيذ.

- ح / 335 منتجات نباتية قيد التنفيذ.

\*حساب 35 منتجات تامة.

- ح / 350 منتجات نباتية تامة.

- ح / 352 منتجات حيوانية تامة.

أما ح / 36، ح / 37، ح / 39 فهي حسابات تبقى نفسها.

ثانيا: صنف 06 الأعباء<sup>1</sup>

كان هناك تغير في هذا الصنف مثلما هو موضح فيما يلي:

\*حساب 601 المواد الأولية

- ح / 6010 حيوانات.

- ح / 6011 غارسات مستهلكة.

- ح / 6012 أسمدة مستهلكة.

- ح / 6013 مواد معالجة النباتات المستهلكة.

- ح / 6014 أغذية حيوانات مستهلكة.

- ح / 6015 مواد بيطرية مستهلكة.

\*حساب 6132 استئجار المعدات الزراعية.

\*حساب 6134 استئجار الحيوانات.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأنشطة الزراعية.

<sup>1</sup>SCFA مخطط محاسبي زراعي .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

تنقسم المعالجة المحاسبية للأنشطة الزراعية إلى معالجة محاسبية للأنشطة الزراعية ذات الأصول البيولوجية نباتية ومعالجة محاسبية للأنشطة الزراعية ذات الأصول البيولوجية الحيوانية.

أولاً: محاسبة الأصول البيولوجية النباتية

الاعتراف بالأصول البيولوجية النباتية

يجب على المؤسسة أن تعترف بالأصل الحيوي أو المحصول الزراعي عندما<sup>1</sup>:

• تسطير المؤسسة على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة.

• يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية.

### 1- تقييم الأصول البيولوجية النباتية

يجب قياس الأصل الحيوي منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل إقفال المؤسسة حساباتها، بتكلفة عادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، باستثناء الحال التي لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية، وفي هذه الحالة يقاس بالتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك وخسائر قيمة.

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

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

### 2- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية

المنتجات الزراعية عديدة ويتوقف ما يوجد منها بالمزرعة على نوع التربة وكذا حالة الجو وطرق الري السائدة وكذلك على الدورة الزراعية المتبعة وتقسّم المحاصيل الزراعية إلى<sup>2</sup>:

- منتجات الحدائق والبساتين:

• الفواكه مثل العنب والموز والمواالح بأنواعها والمانجو والخوخ..... الخ.

<sup>1</sup> مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، مرجع سابق، ص 81.

<sup>2</sup> مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04 عدد 02 - سبتمبر 2020، ص 159 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

• الخضروات مثل الكرنب والسبانخ..... الخ.

• الإزهار مثل الورد والفلوالقرنفل..... الخ.

### - منتجات الحقول:

• الحبوب كالقمح والذرة والشعير والأرز.

• البقول مثل الفول والحمص والعدس والفاصوليا والبسلة.

• البصيليات كالبصل والثوم.

• البذور الزيتية كالسمسم والبقول السوداني.

• الدرنيات مثل البطاطس.

• محاصيل أخرى كالقصب.

وتتميز غالبية المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج أي يتم زراعة المحاصيل في مواسم معينة من السنة وهذه المحاصيل ستؤثر على حجم الإنتاج خلال السنة وبالتالي ستؤثر على العمل المحاسبي حيث يزداد في سنة وينخفض في سنة أخرى.

### 3-1 المعالجة المحاسبية لمنتجات الحقول

أ- المواد الأولية: تستخدم المزارع أنواعا مختلفة من المواد الأولية في عملياتها الزراعية والمتمثلة عموما في البذور والأسمدة الكيماوية وتكون عملية التسجيل المحاسبي كما يلي:

عند الشراء المواد وإدخالها إلى المخزن يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

XXX	من ح/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	401	381
XXX	إلى ح/ موردو المخزونات أو	و/أو 5 x	
XXX	ح/ أحد الحسابات المالية		
XXX	من ح/ المواد الأولية والتوريدات	381	31
XXX	ح/ المواد الأولية واللوازم المخزنة		

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

عند استهلاك المواد الأولية نقوم بإجراء القيد التالي<sup>1</sup>:

601	من ح/ المواد الأولية المستهلكة	XXX	XXX
31	إلى ح/ المواد الأولية والتوريدات		XXX

عند الإنتاج نقوم بإجراء القيد التالي:

355	من ح/ منتجات تامة نباتية	XXX	XXX
724	إلى ح/ تغيير المخزون من المنتجات		XXX

عند البيع وخروج المنتج التام من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي :

411	من ح/ زبائن	XXX	XXX
701	إلى ح/ المبيعات من المنتجات النباتية		XXX
724	من ح/ المبيعات من المنتجات النباتية	XXX	XXX
355	إلى ح/ منتجات تامة نباتية		XXX

وفي نهاية السنة وفي حالة وجود منتجات لم يتم جنيها بعد نقوم بإجراء القيد التالي :

331	من ح/ منتجات الجاري إنجازها	XXX	XXX
732	إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		XXX

### 3-2 المعالجة المحاسبية لمنتجات الحدائق والبساتين

و هنا نميز نوعين من الأنشطة:

أ- المعالجة المحاسبية لأنشطة الخضر: حيث تخضع هذه الأخيرة إلى نفس القيود إلى نفس القيود المحاسبية للمحاصيل الحقلية.

ب- المعالجة المحاسبية لأنشطة الفواكه: تختلف طرق المعالجة المحاسبية لحدائق الفاكهة عن المعالجة المحاسبية لباقي الأنشطة الزراعية، حيث ينظر إلى أشجار الفاكهة باعتبارها أصلا له فترة إثمار تتراوح

<sup>1</sup> مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04 عدد 02 - سبتمبر 2020، ص 159 - 160 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

من ثلاثة إلى خمس سنوات وذلك حسب درجة خصوبة التربة وطرق العناية بها، حيث يقوم صاحب الحديقة بإنفاق مبالغ رأسمالية تتمثل في تكلفة الشتلات والتكاليف الأخرى التي تعرف بتكاليف الإنشاء، وهي تشبه مصاريف التأسيس في المشروعات التجارية، وتمر بثلاث مراحل كما يلي:

ب-1 مرحلة النمو (الإنشاء والتكوين): وفيها يتم إعداد الأرض للزراعة عن طريق الحرث والتسوية والتنقية من الحشائش مع عرض الأرض للشمس، ثم تخطيط الأرض بحيث تكون المسافة بين كل شتلة وأخرى في حدود متر ونصف المتر، ثم غرس الشتلات، أو هي تلك المرحلة التي تبدأ من تاريخ غرس الشجرة إلى غاية مرحلة الإثمار ففي هذه الحالة تعتبر الأشجار كاستثمار قيد الانجاز، وتسجل في حساب خاص بجميع التكاليف المرتبطة بغرس هذه الأشجار بدءاً من الشراء هذه الشجيرات، وفي كل نهاية سنة يجري القيد التالي<sup>1</sup>:

232	من ح / استثمار قيد الانجاز	XXX
732	إلى ح / الإنتاج المثبت للأصول العينية	XXX

و يتفرع ح / 232 إلى ح / 2320 أشجار مثمرة ويتفرع هذا الأخير إلى:

- ح / 23200: حمضيات - ح / 23201: كروم.

- ح / 23202: زيتون - ح / 23203: أشجار ذات نواة

- ح / 23204: تفاح، اجاص - ح / 23209 أشجار فلاحية أخرى

(اللوز، البندق، الفستق)

كما يتفرع ح / 232 إلى: ح / 21321 أشجار غابية، / 2322 أشجار ضد الرياح.

ب-2 مرحلة الثمار: وفيها يتحقق الإنتاج الاقتصادي للأشجار، فمرحلة الإثمار هي الفترة الإنتاجية في حياة الحديقة وتبدأ هذه المرحلة بإنتاج الثمار بكميات اقتصادية يمكن بيعها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04 عدد 02 - سبتمبر 2020، ص 160 - 161 .

<sup>2</sup> مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04 عدد 02 - سبتمبر 2020، ص 161

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

وتنتهي هذه المرحلة عندما تصبح الأشجار في مرحلة تناقص مستمر في الإنتاج مستمر في الإنتاج مع زيادة مصاريف الخدمات، ويرتبط طول هذه المرحلة بدرجة العناية والخدمة في الحديقة، وتتحقق خلال هذه المرحلة إيرادات متزايدة للحديقة من سنة إلى أخرى، إلا أن تناقص الإنتاج قد يكون لظروف عارضة في بعض السنوات نتيجة لسوء الأحوال الجوية أو لعدم العناية بالمحصول، مما يستلزم تكوين احتياطي استهلاك الحديقة لمواجهة هذه الظروف المحتملة والتي قد تؤدي إلى إهلاك الحديقة، والجدول التالي يبين مرحلة نمو وإثمار كل شجرة:

الجدول رقم (1-2): مدة نمو وإثمار الأشجار

النوع	مدة مرحلة النمو	مدة مرحلة الإثمار
الحمضيات	7 سنوات	80 سنة - 85 سنة
الكروم	5 سنوات	35 سنة - 40 سنة
الزيتون	7 سنوات	80 سنة - 100 سنة
أشجار ذات نواة	5 سنوات	15 سنة

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على البحوث والدراسات التجارية.

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

وعند دخول الشجرة مرحلة الإثمار نقوم بإجراء القيد التالي:

240	من ح/ أشجار مثمرة	XXX
232	إلى ح/ استثمار قيد الانجاز	XXX

وعند إنتاج الأشجار نقوم بإجراء القيد التالي:

355	من ح/ منتجات تامة نباتية	XXX
724	إلى ح/ تغيير المخزون من المنتجات	XXX

وعند بيع المنتجات نقوم بإجراء القيد التالي:

411	من ح/ زبائن	XXX
701	إلى ح/ المبيعات من المنتجات المصنعة	XXX

و قيد خروج المنتجات من المخزن يكون على الشكل التالي:

724	من ح/ تغيير المخزون من المنتجات	XXX
355	إلى ح/ منتجات تامة نباتية	XXX

و يبدأ اهتلاك الأشجار من أول يوم دخول الشجرة مرحلة الثمار ونقوم بإجراء القيد التالي في نهاية السنة المالية:

681	من ح/ مخصصات الاهتلاكات للأصول الجارية	XXX
284	إلى ح/ اهتلاك الأشجار المثمرة	XXX

**ب-3 مرحلة التدهور والاضمحلال:** وفيها يبدأ الإنتاج في التناقص المستمر، حيث الأشجار ضعيفة الإنتاج أو تبدأ في التوقف عن الإنتاج تماما وتنتهي هذه المرحلة بالتوقف التام عن الإنتاج والإثمار أو يقل كمية إنتاجها من الثمار بحيث يصبح استغلال غير اقتصادي، ويختلف طول هذه المرحلة (بداية التدهور وحتى التوقف التام عن الإنتاج والإثمار) تبعا لنوع الأشجار ودرجة العناية بها كالخدمة والتقليم وقوة التربة وملائمة الجو وغيرها من العوامل، ونميز هنا حالتين:

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

في حالة اقتلاع الشجرة لأنها غير مثمرة، نقوم بإجراء القيد التالي :

XXX	من ح/ مخصصات الاهتلاكات للأصول الجارية	284
XXX	ح/ خسارة الأشجار المثمرة	294
XXX	ح/ أعباء التسيير الجاري الاستثنائية	657
XXX	إلي ح/ الأشجار المثمرة	240

أما في حالة التنازل عن الشجرة الغير مثمرة، نقوم بإجراء القيد التالي:

XXX	من ح/ البنك	512
XXX	ح/ مخصصات الاهتلاكات للأصول الجارية	284
XXX	ح/ خسارة قيمة الأشجار المثمرة	294
XXX	ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير	(652)
XXX	ملية	240
XXX	إلى ح/ الأشجار المثمرة	(752)
	ح/ فوائض القيمة عن التثبات غ مالية	

و في نهاية السنة المالية وفي وجود منتجات قيد الانجاز نقوم بإجراء القيد التالي:

XXX	من ح/ المنتجات الجاري انجازها	331
XXX	إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732

ثانيا: معالجة المحاسبية للأنشطة المنتجات الحيوانية.

### 1- الاعتراف وتقييم الأصول البيولوجية الحيوانية<sup>1</sup>

#### 1-1 الاعتراف بالأصول البيولوجية الحيوانية

يجب على المؤسسة أن تعترف بالأصل الحيوي الحيواني عندما:

<sup>1</sup> مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، مرجع سابق ص 87 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

- تسطير على الأصل كنتيجة لإحداث سابقة.
- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة لها علاقة بالأصل.
- يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية.

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

### 2-1 تقييم الأصول البيولوجية الحيوانية

يجب قياس الأصل الحيواني منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل إقفال المؤسسة لحساباتها بتكلفة بموثوقية، وفي الحالة يقاس بالتكلفة مطروحا منه أي اهتلاك وخسارة قيمة.

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

### 2- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية

تعتبر الأصول البيولوجية الحيوانية مصدرا هما لإنتاج الألبان واللحوم والصوف والبيض والعسل وغيرها، كما أن صناعات هذه المنتجات تعتبر من أهم أوجه استغلال رؤوس الأموال كما هو الحال في الدول المتقدمة في أوروبا وأمريكا.

يتوقف اعتبار الأصل البيولوجي الحيواني استثمارا أو مخزونا بالنسبة للمؤسسة على الغرض الأساسي من اقتنائه، فإذا كان الأصل المقتنى هو ملك للمؤسسة وتنتظر أن يحقق إيراد في المستقبل القرب (أقل من سنة مالية) عن طريق بيعه لذاته، يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة (مخزونان)، أما إذا كان هذا الأصل المقتنى هو ملك للمؤسسة ويتنتظر أن يحقق إيراد في المستقبل البعيد (أكثر من سنة مالية) من

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

خلال الاستفادة منه (الحليب، الصوف، العسل، اللحم.....)، يعتبر في هذه الحالة أصلاً ثابتاً يسجل في المجموعة الثانية (الثبتيات).

يتم التسجيل المحاسبي لعملية دخول الأصول البيولوجية للمؤسسة، بحيث تكون بالغة وجاهزة للإنتاج، وتكون هنا أمام ثلاثة حالات:

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

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

XXX	من ح/ أصول بيولوجية حيوانية	25
XXX	ح/ الرسم القابل للاسترجاع	445
XXX	إلى ح/ موردو الثبتيات	404
XXX	أو ح/ رأس المال	101
XXX	أو ح/ الإنتاج المثبت للأصول الملموسة اقتناء أصول بيولوجية حيوانية (استثمارات)	723

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

أما في حالة شراء المؤسسة لحيوانات بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب فهذا يعتبر نشاطا تجاريا يعالج وفق منظور المحاسبة المالية في المؤسسات ذات الطابع التجاري، يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

	XXX	ح/ مشتريات حيوانات	382
	XXX	ح/ الرسم القابل للاسترجاع	445
XXX		ح/ موردو السلع والخدمات اقتناء أصول بيولوجية حيوانية لإعادة بيعها	410
	XXX	ح/ حيوانات	32
XXX		ح/ مشتريات حيوانات دخول الحيوانات إلى المزرعة	382
	XXX	ح/ موردو السلع والخدمات	401
XXX		ح/ البنك تسدد الفاتورة اقتناء أصول بيولوجية	512

و قد تحصل المؤسسة على حيوانات لاستغلالها كاستثمار، ولكن هذه الحيوانات لم تبلغ بعد، ولم تصبح جاهز للإنتاج يتم تسجيلها ضمن ح/ 2350 تثبيات قيد الانجاز كما يلي<sup>1</sup>:

	XXX	من ح/ أصول بيولوجية حيوانية	235
XXX		إلى ح/ النقديتات اقتناء أصول بيولوجية حيوانية غير بالغة لاستثمارها	512

<sup>1</sup> مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، مرجع سابق ص 87 .

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

تقوم المؤسسة بالعيانة بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة لانتاج، وتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف من أمثلها:

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

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

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

في نهاية السنة المالية يتم دمج كافة المصاريف المنفقة على الحيوانات إلى حساب 2350 وحيوانات قيد الانجاز تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات للمصاريف واستقلالية الدورات المالية كالتالي:

	XXX	من ح / أصول بيولوجية حيوانية قيد الانجاز	2340
XXX		إلى ح / النتائج المثبت للأصول الملموسة	7323
		إثبات تثبيبات جاري انجازها	

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

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

25	من ح / أصول بيولوجية حيوانية	XXX	XXX
2340	إلى ح / أصول بيولوجية حيوانية قيد الانجاز وصول الحيوانات مرحلة الإنتاج		XXX

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

652	من ح / نواقص القيمة عن خروج الأصول الملموسة	XXX	XXX
25	إلى ح / أصول بيولوجية حيوانية وفاة أحد الأصول الحيوانية		XXX

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

32	من ح / حيوانات	XXX	XXX
724	إلى ح / إنتاج مخزون زيادة حيوانات الإنجاب		XXX

عند تحقيق الإنتاج (حليب أو صوف أو لحوم على شكل عجول مثلاً.....) يتم إدخالها إلى المخازن بتكلفة الإنتاج، وتسجل محاسيباً كما يلي<sup>1</sup>:

652	من ح / منتجات تامة من أصل حيواني	XXX	XXX
25	إلى ح / الإنتاج المخزون إدخال المنتجات إلى المخازن		XXX

<sup>1</sup> مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، مرجع سابق ص 90

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

عند قيام المؤسسة ببيع المنتجات، تخرج هذه الأخيرة من المخازن بتكلفة الإنتاجونفوتر بسعر البيع كما يلي<sup>1</sup>:

	XXX	ح/ الإنتاج المخزون	723
XXX		ح/ منتجات تامة من أصل حيواني	
		استخراج المنتجات من المخزن للبيع	355
	XXX	ح/ زبائن	411
XXX		ح/ إنتاج مباع	71
XXX		ح/ الرسم المحصل	445
		فاتورة بيع المنتجات (حليب، صوف.....)	
	XXX	ح/ البنك	512
XXX		ح/ الزبائن	411
		تحصيل قيمة المبيعات	

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

	XXX	ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات	462
XXX		ح/ الأصول البيولوجية الحيوانية	25
XXX		ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة	752
		تسجيل عملية التنازل برح	

<sup>1</sup> مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، مرجع سابق ص 90

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

	XXX	ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع الثببتات		652
	XXX	ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة		462
XXX		ح/ الأصول البيولوجية الحيوانية	25	
		تسجيل عملية التنازل بخسارة		

### خلاصة الفصل :

لقد جاء النظام المحاسبي المالي بعدة تغييرات وإصلاحات على الواقع المالي والمحاسبي في جميع القطاعات بما فيها القطاع الزراعي، ومن بين هذه التغييرات التغييرات في مفهوم وأهداف والإطار المفاهيمي والتصوري لهذا القطاع ومجال تطبيقه وقواعد التقييم التي أتى بها هذا النظام حتى يتمشى القطاع الزراعي وفقا له وذلك من تكريس المبادئ المحاسبية وفروضها التي قامت على أساسها ، وتغلب الحقيقة

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي

---

الاقتصادية على الجانب القانوني، أي الجوهر المضمون في المعلومات المحاسبية والمالية على القيود القانونية التي تحد من شفافيتها وصدقها في الكثير من الأحيان، وبالرغم من كل الجهود يجب تحسين النظام المالي المحاسبي حتى تتمكن من سد بعض الثغرات الموجودة وتحسين أدائه لهذا ظهرت الحاجة الى البحث عن المعالجة المحاسبية السليمة ، فقد جاءت المعايير المحاسبة الدولية و خاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المتعلق بالنشاط الزراعي ليتبنى مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة الانشطة الزراعية ، و يبين الشروط الواجب توفرها للاعتراف بالاصل البيولوجي .

# الفصل الثاني

مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي

وفق المعايير محاسبة الدولية

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

مقدمة:

إن خصوصية العمل للقطاع الزراعي قد أفرزت عدد من المشاكل التي لا بد من الوقوف أمامها والتحري عن المعالجات السليمة التي يجب اتخاذها. تقف على رأسها اختلاف السنة المالية عن الدورة الزراعية وتأثر الإنتاج بالظروف الطبيعية وكلف الخدمات المشتركة ومشاكل الفصل بين الإنتاج الرئيسي والثانوي وعوامل أخرى.

وقد عرف مجلس المعايير الدولية (FASB) بموجب المعيار الدولي رقم (41) النشاط الزراعي بأنه إدارة عمليات التحول البيولوجي (الحياتي) للموجودات الحية إلى موجودات بيولوجية إضافية أو إلى محصول زراعي. حيث إن التحول البيولوجي يقصد به عمليات النمو والتكاثر والإنتاج والاضمحلال التي تسبب في تغيرات نوعية أو كمية في موجود نباتي أو حيواني.

وقد تم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعيار الدولي رقم " 41 الزراعة".**

المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: ماهية معيار المحاسبي الدولي رقم 41.

**المبحث الثاني: المعايير ذات العلاقة بالنشاط الزراعي.**

المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 " مخزون " والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16 " الممتلكات والتجهيزات والمعدات".

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 " المنح الحكومية " والمعيار المحاسبي الدولي رقم 40 " الاستثمارات العقارية".

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعيار الدولي رقم 41 "الزراعة".

تعتبر الزراعة من النشاطات الاقتصادية الهامة التي لم يسبق لمعايير المحاسبة الدولية التطرق إليها ، حيث أن لها صبغة خاصة تفرقها عن غيرها من النشاطات الاقتصادية ، وبذات الوقت فهي تحتل مرتبة مرموقة بتعامل فئات المجتمع بها . و ليس المقصود بالزراعة لنشاطات الزراعية المتعلقة باستغلال الأرض للإنتاج الزراعي و الغابات من أجل الحصول على الأخشاب فقط ، بل كذلك تربية الحيوانات الحية كالمواشي و الأسماك ، و التي يطلق عليها معا بالأصول البيولوجية ، إضافة إلى المنتجات الزراعية القابلة للحصاد حيث أن كثير من الشركات تخصصت في هذا المجال ، و لا يمكن ترك الأمر دون تنظيم محاسبي لهذه النشاطات ، إضافة إلى تطرق بعض فقرات المعيار عن المنح و المساعدات الحكومية حيث أن كثير من الحكومات تقوم بدعم هذا القطاع لأهميته . و المسائل الأساسية للأعمال في قطاع الزراعة ذات جوانب كبيرة و فريدة فمثلا الحيوانات و النباتات التي توصف بأنها أصول حيوية أو بيولوجية ذات خصائص غير موجودة في الصناعات الأخرى ، و هنا كأمر أخرى هامة و كذلك فإن منشآت في القطاع الزراعي غالبا ماتكون صغيرة أو عائلية في إدارتها ، و لكن مع الدراسة المتزايدة للمنتج العضوي و التجارة العالية شاهدنا توسعا لهذه الأعمال الحديثة .

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية.

أولاً: ماهية المعايير المحاسبية الدولية :

تعريف المعايير المحاسبية الدولية :

لقد قامت العديد من المنظمات و الهيئات المحاسبية ببذل مجهودات كبيرة بهدف تحقيق نوع من التوافق بين الممارسات المحاسبية و المعايير المحاسبية بين مختلف الدول و العمل على توحيدها ، و لعل أهم هذه المنظمات و التي عرفت نشاطا ملحوظا خلال السنوات الأخيرة لجنة المعايير المحاسبية الدولية<sup>1</sup> . وتعرف معايير المحاسبة الدولية على أنها عبارة على مجموعة من المقاييس و الإرشادات المرجعية ، يعتمد عليها المحاسب في القيام بأعماله المتمثلة في القياس و الإفصاح على المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة .

ثانياً: خصائص المعايير المحاسبية الدولية .

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص من أهمها نذكر :

- ✓ قدرتها على تحقيق الإجماع ، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها هيئة المعايير .
- ✓ المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة و إعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة .
- ✓ قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجال المعايير .
- ✓ مرونتها نتيجة لما تقدمه منح لترضي مختلف مستعمليها إذ أن أهم ما يميزها ليس ماتسمح به بل ما تمنعه .
- ✓ غير إجبارية لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية .

<sup>1</sup> بنقطيب علي، خطاب دلالي، أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة، المجلد 04، العدد 01، ص 08 .

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

ثالثا: أهمية المعايير المحاسبية

تتجلى أهميتها في مايلي<sup>1</sup>:

- ✓ تحديد و قياس الأحداث المالية للكيان .
- ✓ إيصال نتائج القياس لمستعملي القوائم المالية .
- ✓ تحديد الطرق الملائمة للقياس.
- ✓ تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات المناسبة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدت وفق المعايير الملائمة
- ✓ إعداد قوائم مالية قابلة للفهم و المقارنة سواء محليا أو دوليا .

**المطلب الثاني: ماهية معيار المحاسبي الدولي رقم 41.**

اعتمد هذا المعيار المحاسبي الدولي من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر عام 2000 ويصبح نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من أو بعد جانفي عام 2003.

**أولا: التعريف بالمعيار المحاسبة الدولي رقم (الزراعي) 41 :**

**1-التعريف:**

يصف المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 من بين أشياء أخرى المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وهو موضوع غير موضح في معايير محاسبة دولية أخرى<sup>2</sup>.  
يصف المعيار المحاسبي رقم 41 من بين أشياء أخرى المعالجة المحاسبية للموجودات الحيوية خلال فترة النمو والتحلل والإنتاج والإنجاب وللقياس الأولي للمحصول الزراعي في وقت الحصاد، ويتطلب القياس بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة وقت البيع عند الاعتراف الأولي للموجودات

<sup>1</sup> بنقطيعللي، حطابدللال، مرجع سابق، ص 09 .

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

الحيوية حتى وقت الحصاد، غير تلك الحالات عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية عند الاعتراف الأولي<sup>1</sup>.

### 2-الهدف من المعيار

وصف المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية و الإفصاح المتعلق بالنشاط الزراعي.

### 3- نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار على:

- الموجودات الحيوية
- المحصول الزراعي في وقت الحصاد
- المنح الحكومية<sup>2</sup>.

المحصول الزراعي و الذي هو المنتج المحصود أو النهائي من الممتلكات المؤسسة الحيوية في وقت الحصاد فقط<sup>3</sup>.

يطبق هذا المعيار على:

- الأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 و المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 .

- الممتلكات الغير ملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي الذي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 38<sup>4</sup>

- تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع صوف الأغنام إلى قماش و الحليب إلى أجبان حيث يطبق حينها معيار المحاسبة الدولي رقم " 2 المخزون"

<sup>1</sup>مجلة المحاسب العربي 2015 .

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 1

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 3

<sup>4</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 2

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

- النباتات المثمرة bearer plants ، المتعلقة بالنشاط الزراعي حيث ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 16 و بالرغم من ذلك ينطبق هذا المعيار على المنتج الذي ينمو على تلك النباتات المثمرة .
- المنح الحكومية المتعلقة بالنباتات المثمرة
- الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم 38 ، الأصول غير الملموسة.
- أصول حق الاستخدام الناتجة من استئجار أرض تتعلق بنشاط زراعي (المعيار الدولي للتقرير المالي 16 عقود الإيجار )

### 4- تعريف المصطلحات الأساسية وفق المعيار الدولي رقم 41

يتميز المعيار الدولي 41 بمصطلحات خاصة به وفيما يلي بعض منها<sup>1</sup>:

- 1 - 2 - القيمة العادلة: هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة .
- 2 - 2 - الإنتاج الزراعي : هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعة بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها .
- 3 - 3 - المنتجات الزراعية: هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل: الحليب و لحوم الماشية ، و القطن ، و صوف الأغنام ، و ثمار الأشجار وغيرها .
- 2 - 4 - الأصل البيولوجي: هو نبات أو حيوان حي .
- 2 - 5 - التحول البيولوجي: و هي عمليات النمو ، و التكاثر، و الإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي .
- 2 - 6 - مجموعة الأصول البيولوجية: هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية.

<sup>1</sup>مجلة البحوث والدراسات التجارية، مرجع سابق، ص 149 - 150 .

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

2 - 7 - الحصاد : هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي .

2 - 8 - 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

2 - 9 - الزراعة : إدارة عمليات التحول الحياتيحيواني و النباتي للحصول على إنتاج لغرض الاستهلاك أو المتاجرة أو التصنيع أو الإكثار، وتصنف مجوداتها كآلاتي :

-الحيوانات : و يقصد بها الثروة الحيوانية التي تملكها المنشأة لغرض الحصول على منتجاتها أو

لغرض تسمينها و إكثارها بقصد المتاجرة بها أو استخدامها في الإنتاج.

-النباتات : و يقصد بها البساتين و المزارع و الحقول التي تنتج المحاصيل و الأثمار و الشتلات للاستفادة من بيعها أو تصنيعها أو استهلاكها أو إنباتها .

### 2-10 - السوق النشط :

هو السوق التي تلبي فيه جميع الشروط التالية<sup>1</sup> :

✓ البنود التي تتم المتاجرة بها في داخل السوق متجانسة .

✓ يمكن عادة إيجاد المشترين و البائعين الراغبين في أي وقت

✓ الأسعار متوفرة للجمهور

2-11- القيمة الدفترية : المبلغ المعترف به لأصل في الميزانية العمومية .

<sup>1</sup> أحمد دادة شهاب الدين ، مرجع سابق ، ص 21

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

### 2-12- تاريخ النفاذ و الانتقال:

يصبح هذا المعيار ساري المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التبتدأ في الأول من كانون الثاني (يناير 2003) أو بعد هذا التاريخ ويشجع التطبيق الأبعد<sup>1</sup>.

لا يضع هذا المعيار أية أحكام انتقالية معينة تتم المحاسبة على تبنى هذا المعيار طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي الثامن " صافي الربح أو الخسارة للفترة ، الأخطاء الجهوية و التغيرات في السياسات المحاسبية"<sup>2</sup>

### ثانياً : متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

تعرف المتطلبات بأن التعريف بشكل المعيار و وصف لما يستطيع هذا المعيار أن يقوم بهل أداء وظيفته التي صمم من أجلها .

### 1- الاعتراف بالأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي IAS 41

يجب على المنشأة أن تعترف بالأصل الحيوي أو المحصول الزراعي عندما وفقط عندما<sup>3</sup>:

-تسيطر المنشأة على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة.

-من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المنشأة .

-يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية .

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة الأحداث الماضية.

-من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة .

-يفترض المعيار IAS 41 أن القيمة العادلة يمكن قياسها بموثوقية لمعظم الأصول البيولوجية إلا أنه

يمكن أن يكون الافتراض المسبق و المرتبط بالأصول البيولوجية التي تتضمنها الميزانية في تاريخ الاعتراف

المبدئي غير مقبول في الحالات التالية :

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 58

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 5

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي لرقم 41، الفقرة 10

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

- يوجد لهذه الأصول سعرسوقي مخصص في سوق نشط.

✓ تكون الأساليب الأخرى للتقدير المعقول للقيمة العادلة غير ملائمة و غير عملية.

بحيث يتم الاعتراف بكل التكاليف ذات العلاقة بالأصول البيولوجية والت يتم قياسها بالقيمة العادلة كمصروفات عند اتفاقها ماعدا شراء الأصول البيولوجية .

### المكاسب و الخسائر :

❖ يجب تضمين المكسب أو الخسارة الناشئة عند الاعتراف الأولي للأصل حيوي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة ، و من المتغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصل حيوي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها<sup>1</sup>.

❖ يجب تضمين المكاسب أو الخسارة الناشئة عند الاعتراف الأولي بمحصول زراعي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الربح أو الخسارة للفترة الت ينشأت فيها<sup>2</sup>.

### المنح الحكومية :

❖ يجب الاعتراف بالمنحة الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحة منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كدخل عندما و فقط عندما تصبح المنحة الحكومية قابلة للاستلام<sup>3</sup>.

❖ يجب على المنشأة إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة المشروطة (و تشمل عندما تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة عدم الانخراط في نشاط زراعي معين) الاعتراف بالمنحة كدخل عندما و فقط عندما يتم تلبية الشروط الملحق بالمنحة الحكومية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 26

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 28

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 34

<sup>4</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 35

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

### 2- القياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 IAS

يجب قياس:

- ❖ الأصل الحيوي منذ الاعتراف الأولي و في تاريخ كل ميزانية عمومية بتكلفة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة ، باستثناء الحالة التي لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية ، في هذه الحالة يقاس بتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك و خسائر قيمة<sup>1</sup>.
  - ❖ المحصول الزراعي المجني (المحصول) من الموجودات الحيوية للمنشأة بتكلفة العادلة مطروحا منه تكاليف نقطة البيع المقدرة في الوقت الحصاد<sup>2</sup>.
  - ❖ الأصل الحيواني منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل إقفال المؤسسة لحساباتها بتكلفة بموثوقية و في هذه الحالة يقاس بالتكلفة مطروحا منه أي اهتلاك و خسارة قيمة .
  - ❖ تشمل تكاليف نقطة البيع المقدرة العملات للوسطاء و المتعاملين ، الضرائب للهيئات التشريعية وبورصات السلع و ضرائب التحويل و الرسوم لاتشمل تكاليف نقطة البيع المقدرة المواصلات وتكاليف أخرى ضرورية لإحضار الموجودات إلى السوق<sup>3</sup>.
- كما يتم التفريق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية كمايلي:

يجب قياس الأصل البيولوجي (مثلا ماشية ، الأشجار المثمرة) عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع باستثناء الحالة التي لايمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية ، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحا منها أي إهلاك متراكم و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

و لا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية ، و تصنف ضمن بند المصانع و الممتلكات و المعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم " 16 الممتلكات والمصانع والمعدات " أما الأشجار نفسها فهي أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار.

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 12 .

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 13 .

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 14 .

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

- يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصل البيولوجي ( مثلًا لحليب ، الصوف ، الثمار) بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع .و تعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) "المخزون"، حيث ستتحول المنتجات الزراعية إلى بضاعة بعد الحصاد.

- و يفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائما، و بالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائما.

- تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مايلي:<sup>1</sup>

- عمولات الوسطاء و المتعاملين في سوق المنتجات الزراعية .
- الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع .
- أية رسوم و ضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية (رسوم تحويل).
- و لا تشمل هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج البيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية و المصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات.

- يتم تحديد القيمة العادلة للأصل أو للمنتج البيولوجي من خلال سوق نشط، و يعتبر السعر المأخوذ من سوق نشط أفضل طريقة لتحديد القيمة العادلة ، و يمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات وفق لبعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر، و لا تعتبر القيمة العادلة الواردة في العقود الآجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ إعداد القوائم المالية و ليس بتاريخ تنفيذ العقد الآجل لاحقا.

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

<sup>1</sup>مجلة البحوث والدراسات التجارية، مرجع سابق، ص 150 - 151 .

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

- سعر أحدث صفقة تمت في السوق، شريطة استقرار الظروف الاقتصادية بين تاريخ الصفقة و تاريخ الميزانية .
  - الأسعار السوقية لأصول متشابهة مع إجراءات عدليي خص الاختلاف في الأصل.
  - الأسعار السائدة لوحدة الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية ، مثل سعر الكيلوغرام الواحد .
  - للماشية الحية أو سعر كيلوغرام من القمح و هكذا.
- و إذ المتوفر أسعار السوق أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي، ففي هذه الحالة يمكن للمنشأة استخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر السوق الحالي قبل الضريبة لتقدير القيمة العادلة.

### 3- العرض المحاسبي للأصول البيولوجية:

يجب على المنشأة عرض:

- القيمة الدفترية لموجوداتها الحيوية بشكل منفصل في صلب بياناتها المالية<sup>1</sup>.
  - تسوية للتغيرات في القيمة الدفترية للموجودات الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، المعلومات المقارنة غير مطلوبة، يجب أن تشمل التسوية على :
- ❖ المكسب أو الخسارة الناشئة من التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع .
  - ❖ الزيادات نتيجة الشراء.
  - ❖ الانخفاضات نتيجة البيع.
  - ❖ الانخفاضات نتيجة الحصاد.
  - ❖ الزيادة الناتجة من اندماج الأعمال .
  - ❖ صافي فروقات الصرف الناشئة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية .

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 31

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

يجب أن تعرض أي منشأة القيمة الدفترية المعدلة لأصولها البيولوجية بشكل مفصل في صلب الميزانية ينبغي على المنشأة عرض التسويات التي أجريت للتغيرات في القيمة الدفترية المعدلة لأصول بيولوجية بين بداية و نهاية الفترة الحالية شاملا :

-النقص بسبب المبيعات.

-النقص بسبب الحصاد.

-الزيادات الناتجة عن اندماج منشآت الأعمال.

-صافي فروق الترجمة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية بعملة أجنبية للمنشأة.

### 4- الإفصاح

#### 4-1 الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية:

**التعريف<sup>1</sup>:** الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش ، و الملاحظات ، و الجداول المكتملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية و التي ليس لها سلطة للإطلاع على الدفاتر و السجلات المحاسبية ، يبين أن موضوع الإفصاح المحاسبي لا يقتصر فقط على القوائم المالية و إنما يضم كافة المعلومات الضرورية المتاحة في التقارير المالية كما ركز على ضرورة ملائمة تلك المعلومات لحاجة المستخدمين.

يجب على المنشأة الإفصاح على مايلي:

-الأرباح و الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية و المنتجات

الزراعية و التغير في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

<sup>1</sup> آسيا لعروسي, تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة تضخم, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير, قسم العلوم التجارية, جامعة المسيلة, 2014, ص2

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

-وصف كل مجموعة من الأصول البيولوجية .

-و إذ يفصح عنها في أي مكان آخر في التقارير المالية يجب على المنشأة تحديد طبيعة نشاطاتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية .

-التقديرات غير المالية أو التقديرات الكمية المادية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة في نهاية الفترة و يجب أن تقدم نفس المعلومات حول المنتجات الزراعية .

-الأساليب و الافتراضات المطبقة في تحديد القيمة العادلة .

-القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة للإنتاج الزراعي الذي تم حصاده خلال الفترة في وقت الحصاد.

-وجود الأصول البيولوجية و مبالغها المسجلة التي تكون ملكيتها مقيدة و أي أصول بيولوجية مرهونة كضمان الالتزامات .

-مقدار أي التزامات متعلقة بتطوير و امتلاك أصول بيولوجية.

-استراتيجيات المخاطر المالية للإدارة .

-لا بد كذلك من الإفصاح عن تسوية (مطابقة) للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة و الحصاد و عمليات اندماج الأعمال والمشتريات و المبيعات

### 4-2- شروط الإفصاح المحاسبي:

يجب على المنشأة أن تفصح عن :

❖ مجموع المكسب أو الخسارة لناشئة خلال الفترة الحالية عند الاعتراف الأول لاي بالموجودات الحيوية و بالمحصول الزراعي و من التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للموجودات الحيوية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 40

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

- ❖ تقدم وصف كمي لكل فئة من الموجودات الحيوية لتمييز بين الموجودات الحيوية<sup>1</sup>.
- ❖ تصف إذا يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة في البيانات المالية عن :
  - ✓ طبيعة الأعمال المتعلقة بكل فئة من الموجودات الحيوية .
  - ✓ مقاييس أو تقديرات غير مالية للكميات المادية لـ :
- ❖ كل فئة من الموجودات المنشأة الحيوية في نهاية كل الفترة.
- ❖ منتجات المحصول الزراعي خلال الفترة<sup>2</sup>.
- ❖ الطرق والفرضيات المهمة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل فئة من المحصول الزراعي و كل فئة من الموجودات الحيوية<sup>3</sup>.
- ❖ تفصح عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت البيع للمحصول الزراعي المحصود خلال الفترة المحددة في وقت الحصاد<sup>4</sup>.
- ❖ وجود القيمة الدفترية للموجودات الحيوية المقيدة ملكيتها و القيمة الدفترية للموجودات الحيوية المرهونة كضمان للمطلوبات.
- ❖ مبلغ الالتزامات لتطوير أو لا امتلاك الموجودات الحيوية.
- ❖ استراتيجيات لإدارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي<sup>5</sup>.
- ❖ في حالة قياسها للموجودات الحيوية بتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك متراكم و أي خسائر انخفاض قيمته متراكمة في نهاية الفترة الإفصاح عن هذه الموجودات الحيوية:
  - ✓ وصف للموجودات الحيوية.
  - ✓ تفسير لعدم إمكانية قياسا لقيمة العادلة بموثوقية .
  - ✓ مدى التقديرات التي يتوقع أن تقع القيمة العادلة خلالها إلى حد كبير.
  - ✓ طريقة الاهتلاك المستخدمة.

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 41

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 46

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 47

<sup>4</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 48

<sup>5</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 49

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

✓ الأعمار النافعة أو معدلات الاهتلاك المستخدمة .

✓ إجمالي القيمة الدفترية والاهتلاك المتراكم في بداية و نهاية الفترة<sup>1</sup> .

✓ خسائر و انخفاض القيمة<sup>2</sup> .

✓ تفصح لتلك الموجودات الحيوية، التي كانت تقاس سابقا بالتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك متراكم

و أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة إذا ما أصبح من الممكن قياس قيمتها العادلة خلال الفترة الحالية

بموثوقية ، عن :

● وصف الموجودات الحيوية .

● تفسير لماذا أصبح من الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية .

● تأثير التغيير<sup>3</sup> .

### 4-3- المنح الحكومية :

يجب على المنشأة الإفصاح عن الأمور التالية:

● طبيعة و مدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية .

● شروط غير محققة ومخصصات أخرى ملحقة بالمنح الحكومية .

● انخفاضات مهمة متوقعة في مستوى المنح الحكومية<sup>4</sup> .

الإفصاح عن حقيقة تطبيق المؤسسة للمعيار، و في حالة تطبيقه للفترة التبتدأ قبل الأول من

يناير 2003<sup>5</sup> .

### 5- الإفصاحات حول الأصول البيولوجية و التي لا يمكن قياسها بموثوقية

-عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصف للأصل، إيضاح حول

عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية.

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 54 .

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 55 .

<sup>3</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 56 .

<sup>4</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 57 .

<sup>5</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 58 .

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

-أية أرباح أو خسائر معترف بها عند التصرف (البيع مثلا) ، و طريقة الإهلاك المستخدمة ، و الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك .

-بيان المبالغ الإجمالية المسجلة للإهلاك المتراكم في بداية و نهاية المدة .

-يجب الإفصاح عن الأرباح و الخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلا) ، و ذلك للأصول البيولوجية المقاسة و بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهلاك و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة ، و يجب أن تشمل الإفصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الانخفاض في القيمة ، استعادة خسائر في القيمة، و الإهلاك المتعلق بالفترة الحالية .

-إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة و التي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر الكلفة مطروحا منه الإهلاك التراكم و خسائر انخفاض القيمة العادلة ، يجب عرض الإفصاحات التالية (مثل وصف الأصول البيولوجية و توضيح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق خلال الفترة الحالية، و أثر التغير في قيمة الأصول البيولوجية).

-المنح الحكومية ، يجب الإفصاح حول طبيعة و نطاق المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية ، و الشروط التي لم يتم تلبيتها و أي انخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>مجلة البحوث والدراسات التجارية، مرجع سابق، ص 153 .

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

المبحث الثاني: المعايير ذات العلاقة بالنشاط الزراعي.

المطلب الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 " مخزون " والمعيار المحاسبي الدولي رقم

16 " الممتلكات والتجهيزات والمعدات "

بالإضافة للمعيار رقم (41)، تطبق المعايير التالية على النشاط الزراعي

أولاً: المعيار المحاسبي رقم " 02 المخزون "

1- هدف المعيار: يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، و يعالج هذا

المعيار كيفية حساب تكلفة المخزون المعترف بها كأصل ، كما يحدد الكلفة المستنفذة من المخزون و التي يعترف بها كمصروف ، كما يتناول أي تخفيضات أي القيمة القابلة للتحقق ، كما يقدم المعيار توجيهها تحول افتراضات تدفق التكلفة و التي تستخدم في تحميل التكاليف للمخزون<sup>1</sup>

2- نطاق المعيار : يعالج جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الأصول و التي تشمل:

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

-المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج لإغراض بيعه.

-المخزون في شكل خدمات أو توريدات تستهلك أثناء عملية الإنتاج.

-المخزون لإغراض استخدامه في تقديم خدمات.

و في حالة تقديم الخدمة، فان المخزونات تشمل تكاليف الخدمة المرتبطة باليرادات التي لم يتم الاعتراف بها بعد (مثلا حساب تقدم العمل من جانب المهنيين كالمراجع ينوال مهندسين المعماريين).

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم " 16 الممتلكات و التجهيزات و المعدات "

1- هدف المعيار:

<sup>1</sup>مجلة البحوث والدراسات التجارية، مرجع سابق، ص 153

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

إن الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) هو و صف المعالجة المحاسبية للممتلكات و المصانع و المعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو تستخدم في توريد البضاعة إلى المشتري ، كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة و الأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير.

### 2- نطاق المعيار:

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) في المحاسبة عن الممتلكات و المصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو توريدها للمشتري و الأصول المستخدمة من قبل الإدارة و الأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير، أي تلك الأصول التي يتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة و من المتوقع أن تستخدم لأكثر من فترة واحدة.

**المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 " المنح الحكومية " و المعيار المحاسبي**

**الدولي رقم 40 "الاستثمارات العقارية"**

**ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي رقم " 20 المنح الحكومية:"**

### 1- هدف المعيار

تلجأ الحكومات و المؤسسات التابعة للدولة لتشجيع ودعم منشآت القطاع الخاص، و خصوصا تلك المنشآت التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين . كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمنشآت لتشجيعها على القيام بأنشطة و أعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح ، مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها ، أو تقديم مساعدات حكومية مثلا لمشورة الفنية و الإرشاد.

و يتخذ تشجيع و دعم الدولة عدة أشكال منها تقديم مساعدات نقدية أو عينية مباشرة أو تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها لفترة محددة ، أو تقديم قروض بفائدة متدنية أو بفوائد مجانية ، أو المساعدة في توفير البيئة التحتية ، وغيرها من أشكال المساعدات المختلفة .

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

ونظرا لأن المساعدات الحكومية تشكل في بعض الأحيان مبالغ ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للمنشآت المستفيدة منها، و لكون تلك المساعدات مشروطة بشروط يتوجب أن تلبىها المنشأة فقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم ( 20 ) ليعالج الجوانب المتعلقة بالمنح والمساعدات الحكومية، حيث يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية و كيفية الاعتراف بها ، كما يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية و التي تكون على شكل أصول يتم نقلها إلى المنشأة . و المنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل موارد محددة للمنشأة مقابل التزام المنشأة بالقيام بأعمال معينة.

### 2- نطاق المعيار 20

✓ يتناول المعيار ( IAS/20 ) المعالجة المحاسبية و متطلبات الإفصاح عن المنح التي تتلقاها المنشآت من الحكومة . كما انه يلزم بمتطلبات الإفصاح لأشكال أخرى من المعونة الحكومية.

- و يقدم المعيار أربعة استبعاد :

- المشكلات الخاصة الناشئة عن انعكاس أثار الأسعار المتغيرة على القوائم المالية أوالمعلومات التكميلية المماثلة.
- المساعدة الحكومي ةللضريبة في شكل مزايا ضريبية .
- مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة .
- منح الحكومة التي يغطيها المعيار (IAS/ 41 ) الخاص بالزراعة .

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي رقم " 40 الاستثمارات العقارية" :

### 1- هدف المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم " (40) الاستثمارات العقارية " إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها و القياس اللاحق لها بعد الاعتراف الأولي و متطلبات الإفصاح الخاصة بها.

### 2- نطاق المعيار

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 في عملية الاعتراف و القياس والإفصاح الخاصة بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشأة و التي تنوي المنشأة الاحتفاظ به الغايات التأجير للغير ، أو بهدف الاحتفاظ به الفترة طويلة و بالتالي الاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح 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 والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي.

-العقارات المملوكة من قبل الشركة القابضة والمؤجرة للشركة التابعة بموجب عقد تأجير تشغيلي ، حيث يتم تصنيف هذه العقارات ضمن القوائم المالية للشركة القابضة كاستثمارات عقارية أما عند إعداد القوائم المالية الموحدة فتعالج هذه الاستثمارات حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) ، الممتلكات والمصانع والمعدات . والسبب في تغيير معالجة العقارات عند إعداد القوائم الموحدة يعود إلى أن مفهوم القوائم الموحدة يعتبر أن الشركتين القابضة والتابعة بمثابة شركة واحدة تمتلك هذه العقارات وتستخدمه الغايات عملياتها التشغيلية.

## الفصل الثاني: مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعايير محاسبة الدولية

---

### خاتمة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل نكون قد تعرفنا على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و تنظيمه للنشاط الزراعي عن طريق توفير مختلف القواعد التي تساعد في عملية الاعتراف ، التقييم ، العرض و الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية ، و بيان كيفية المعالجة المحاسبية لها و ماهي الإفصاحات اللازمة لها و كيفية قياسها و الاعتراف بها من قبل المؤسسة الزراعية ، و من هنا يمكننا تسأؤل اذ كان هناك فوارق جوهرية في مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي في الجزائر .

# الفصل الثالث

دراسة تحليلية "مقارنة بين المعيار

المحاسبي الدولي رقم 41 ونظام

المالي المحاسبي في الجزائر"

## 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 محاسبي دولي رقم 41 (الزراعة)، والذي يتناول مفهوم النشاط الزراعي وكيفية القياس والإفصاح المتعلق به.

و على خلفية المعايير المحاسبة الدولية تم إعداد النظام المحاسبي المالي في الجزائر SCF خاص بالنشاط الزراعي والأصول البيولوجية ، ليتماشى معها، لان أغلب المؤسسات الناشطة في القطاع الزراعي والمتمثل في إنتاج اللحوم بكل أنواعها ، البيض ، الحليب ، الخضر والفواكه هي مؤسسات تابعة للنظام الحقيقي ، فهي تقوم بتطبيق المحاسبة العامة التي تطبقها المؤسسات الإنتاجية وعملية الاعتراف وتقييم الأصول البيولوجية و الإفصاح عن هذه الأصول في قوائمها المالية التي تعتمد عليه و هذا راجع لتشابه النشاط القطاع الزراعي بالنشاط الإنتاجي، وعليه جاءتفكرة دراستنا هذه وه يدراسة مقارنة جوانب التشابه والاختلاف بين المعيارالدولي 41 والنظام المالي المحاسبي في الجزائر وسيتم في هذا الفصل دراسة مايلي:

**المبحث الأول:** المحاسبة الزراعية والمرجعية القانونية لها في الجزائر.

**المطلب الأول:** المحاسبة الزراعية.

**المطلب الثاني:** المرجعية لقانونية للمحاسبة الزراعية في الجزائر.

**المبحث الثاني:** مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ونظام المحاسبي في الجزائر

**المطلب الأول:** لمحة عن مضمون الفقرة 19-312 من SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

**المطلب الثاني :** دراسة المقارنة بالمعيارالدولي 41 والنظام المحاسبي المالي الخاصة بالنشاط الزراعي (معالجة المحاسبية)

## المبحث الأول: المحاسبة الزراعية والمرجعية القانونية لها في الجزائر.

هناك اختلاف بين النظام المحاسبي المالي و المعيارالدولي الخاصة بالنشاط الزراعي ويتم تحديد الاختلاف من خلال ملاحظة التطبيقات المشار إليها في المعيارالدولي 41 والتطبيقات المشار إليها في النظام المحاسبي المالي.

### المطلب الأول: المحاسبة الزراعية

1- تعريف المحاسبة الزراعية : تعرف على أنه نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتطبيق المبادئ و المفاهيم المحاسبية و الإجراءات المحاسبية لغرض احتساب النشاط الزراعي و الذي يقصد به إدارة الشركة للتمويل البيولوجي للحيوانات أوالنباتات الحية الموجودات البيولوجية التي تتمثل في عمليات التكاثر و الحصول على محصول زارعي أو تعزيز قيمةالموجودات البيولوجية نوعياً أو كميّاً ولا ينحصر مفهوم النشاط الزراعي باستغلال الأراضي الزراعية بهدف الحصول على النباتات أو المنتجات النباتية و الذي يشمل العديد من الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق العديد من ، المنتجات الزراعية فهي تشمل<sup>1</sup>

أ -النشاط النباتي : و يهدف إلى الحصول على المحاصيل الحقلية والخضروات ومنتجات البساتين أو حدائق الفاكهة ونباتات الزينة.

ب -النشاط الحيواني : و يشمل كل ما يتعلق بعملية اقتناء الحيوانات في المزرعة بهدف الحصول على منتجاتها أوالتجارة بها مثلاً لمواشي والخيول و المناحل و الأسماك.

ج - نشاط الصناعات الغذائية : وهي الصناعات التي تعتمد على المنتجات الزراعية مثل صناعة التعليب أوصناعة الأعلاف أو صناعة الألبان وغيرها .

وهناك خصائص عديدة للنشاط الزراعي مثل تعدد المنتجات الزراعية فغالباً ما تقوم الوحدة الإنتاجية الزراعية (المزرعة) بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد مثل إنتاج الماشية في المزرعة لحوم ، ألبان،

<sup>1</sup>جمانة حنظل التميمي، كفاف جبار حسن، المقارنة بين المعيار الدولي الخاصب النشاط الزراعي رقم41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم11 دراسة تحليلية مقارنة، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة الاقتصاد -جامعة البصرة، العدد 31، المجلد 08، ديسمبر 2012 .

صوف، أسمدة وإنتاج القمح، حبوب، تبن، قش، هذه المنتجات المتعددة تكون لها أثمان أو أسعار بيع مختلفة متفاوتة من ناحية الضرورة لذا يجب تحديد كلفة كل منتج بشكل صحيح من خلال توافر نظام كلفوي ملائم للنشاط الزراعي .

و كذلك تتميز غالبية المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج أي تتم زراعة المحاصيل و حصادها في مواسم معينة من السنة ولا يمكن في مواسم أخرى . وهذه المحاصيل ستؤثر في حجم الإنتاج خلال السنة وبالتالي في حجم العمل المحاسبي الذي سيزداد في موسم وسينخفض في موسم آخر و نظر الصعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدماً كما و نوعاً لتأثره بالعديد من العوامل الخارجية اذ تؤدي العوامل الجوية دور مهماً في الزراعة مما تترتب عليه صعوبة تقدير حجم الإنتاج السنوي في بداية الفترة المحاسبية و من ثما يمكن تقديرها على المدى البعيد فترات طويلة الأجل ولكن من الممكن تحديدها للفترة المحاسبية الواحدة كأن تكون سنة مالية واحدة.

ومن ملاحظة النشاط الزراعي نلاحظ ان هو كأى شركة إنتاجية معتمدة على عناصر التكاليف الثلاثة مواد، فالمواد تتمثل بالمستلزمات السلعية كافة التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية في مراكزها الإنتاجية و الخدمية بشكل مباشر أم غير مباشر وجميع هذه المواد تتحمل تكاليف مثلاً البذور و الأسمدة و الأعلاف و الأدوية و المبيدات و الوقود وغيرها كلها مواد تتحمل كلفة لغرض استخدامها في الإنتاج (الزراعة) و يتم اقتنائها إما بشراء من خارج المزرعة أو عن طريق استغلال منتجات بعض الأنشطة الزراعية ليتم استخدامها كمواد في أنشطة أخرى.

أما عنصر الأجور و يشمل كل ما تدفعه الوحدة الاقتصادية من أجور نقدية أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية و صحية علماً أن عنصر التكلفة لا يقتصر على العمل البشري في المزرعة بل يتضمن أيضاً تكاليف العمل الحيواني و كذلك العمل الآلي الذي يستخدم في تسهيل الأعمال الزراعية في المزرعة .

أما المصاريف الأخرى فهي كلفة الخدمات أن أي نشاط اقتصادي يحتاج إلى خدمات تسهل من أداء العمليات الإنتاجية والمهام الإدارية في ذلك النشاط و ان عناصر التكاليف كافة عدا المواد و الأجور تدخل في هذا المجال مثل تكاليف الري أو اندثار الآلات الزراعية أو إيجار مبنى الحظائر

للحيوانات و نظرا لما مذكور أنفا فان النشاط الزراعي و كأى نشاط إنتاجي آخر متضمن عناصرالتكلفة الثلاثة و عليه كان لا بد من إدارة هذه العناصر من خلال تطبيق مفهوم محاسبة التكاليف لذا خصص نوع من أنواع المحاسبة و يسمى بمحاسبة التكاليف الزراعية والذي يعرف على انه فرع من فروع محاسبة التكاليف و يطبق مبادئ محاسبة التكاليف للتوصل إلى نتائج النشاط الزراعي لفروعه كافة بشكل دقيق و فني .

و لكون النشاط الزراعي قد أحكمت تكاليفه بمحاسبة التكاليف الزراعية فانه من الممكن

تبويب

هذه التكاليف إلى عدة تبويات منها<sup>1</sup>:

### 1-التبويب الوظيفي: و ينقسم إلى:

أ -تكاليف إنتاجية : وهي التي تنفق على النشاط الزراعي منذ لحظة البدء في إعداد الأرض إلى أن يتم

جني المحصول و خزنه في المخازن و تشمل هذه التكاليف كلفة المستلزمات السلعية من بذور

و تقاوي و أسمدة و أعلاف للحيوانات و تكاليف العاملين أجورعمال الزراعة المباشرين و غير المباشرين

فضلا عن المصروفات التي تنفق على العملية الزراعية بصورة غيرمباشرة .

ب -تكاليف تسويقية : وهي التي تنفق على تسويق المحصول الزراعي المخزون في المخازن إلى أن يصل

إلى الأسواق المحلية أوالخارجية لغرض تسويقه .

ج - تكاليف إدارية و تمويلية : وهي التي تنفق على إدارة المشروع الزراعي ككل وتوفيرالأموال اللازمة

له ، والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة لأي من الوظيفتين السابقتين (كالإنتاج و التسويق) و من أمثلتها

رواتب موظفي الإدارة و مصاريف اندثار مباني الإدارة وأثاثها وغيرها .

<sup>1</sup>جمانة حنظل التميمي، كفاح جبار حسن، مرجع سابق .

إذن في النشاط الزراعي مرحلة إنتاج و مرحلة تسويق و مرحلة الإدارة و التمويل و بهذا فهي نظام محاسبي متكامل و من خلال هذه الفقرات الثلاث تعد القوائم الختامية للشركات الزراعية والحيوانية ومعرفة نتيجة الأعمال نهاية الفترة المالية .

## 2- التبويب حسب علاقتها بوحدة النشاط الزراعي :

أ -تكاليف مباشرة : من أمثلتها البذور التي تستخدم في زراعة محصول معين أو أجور العمال لحراثة الأرض أو أجور العمال الذين يقومون بحصاد الأرض و جمع المحصول أو كلفة العلف الذي تستهلكه الحيوانات (ماشية العمل) .

ب -تكاليف غيرمباشرة : و هي تلك التكاليف التي لا يمكن تخصيصها أو تنسيبها إلى نشاط زراعي معين أو مركز كلفة معين منما ركز التكلفة بسهولة .

## 3-التبويب حسب علاقتها بحجم النشاط الزراعي :

أ -تكاليف زراعية ثابتة : مثل استهلاك الآلات الزراعية ، التأمين على الأصول الثابتة ، إيجار أراضي الزراعة ، الضرائب العقارية .

ب -التكاليف الزراعية المتغيرة: و منها المواد المباشرة من بذور و أسمدة و الأجور المباشرة مثل أجور السقي وجني المحاصيل و مصاريف البيطرية و اللقاحات للماشية و الدواجن .

و هذا التبويب يساعد في التخطيط و اتخاذ القرارات الإدارية اعتماداً على العلاقة بين الكلفة و حجم الإنتاج و الإرباح .

## المطلب الثاني: المرجعية القانونية للمحاسبة الزراعية في الجزائر

منذ الاستقلال عرفت الجزائرصنفتين من الأنظمة المحاسبية متمثلان في المخطط الوطني المحاسبي ، والنظام المحاسبي المالي .

## 1- المخطط الوطني المحاسبي

هو ثمرة جهود أعمال تطوير المحاسبة في الجزائر يتحلل سلطات العمومية لحصول على قاعدة للبيانات تستعملها في مجال التخطيط الذي كان يميز تلك الحقبة و ذلك بفضل المعلومات المحاسبة المقدمة من طرف الشركات و المؤسسات المستعملة له ، و لقد عرف المخطط المحاسبي الوطني أربع تعديلات منذ سنة 1975 و خاصة المرسوم رقم 185 / DC / 89/ 047 بتاريخ 24 ماي 1989 و المتعلق بتسجيل العمليات المتعلقة باستقلالية المؤسسات<sup>1</sup>.

هذا القانون أعطى ديناميكية كبيرة في التسيير، و خلق مجموعة من الأنشطة و المؤسسات ، ما دفع المخطط المحاسبي إلى التأقلم من اجل التكيف مع الدور الجديد خاصة في مجال توفير المعلومة و تجدر الإشارة أنه استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة ، فإنه تم إصدار مخططات محاسبية قطاعية ، وهي بمثابة تكيف للمخطط المحاسبي الوطني مع مجموعات من المؤسسات يجمعها نفس النشاط ، و يتم من خلالها مناقشة مشاكل التسيير المتعلقة بطبيعة النشاط و كذلك بنية الذمة المالية ، طبيعة و مدة دورة الاستغلال و معالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية للمحاسبة ، و عدد هذه المخططات المحاسبية خمسة و تخص :القطاع الفلاحي 1987 ، قطاع التأمينات سنة 1987 ، قطاع البناء و الأشغال العمومية سنة 1988 ، قطاع السياحة سنة 1989، قطاع البنوك سنة 1993 ، و تقدم هذه المخططات قائمة بالحسابات ، مصطلحات تفسيرية و قواعد استخدام الحسابات و إعداد القوائم المالية

## 2- النظام المحاسبي المالي

من خلال إرادتها تقريب الممارسات المحاسبة إلى المعايير الدولية الجزائر قامت بتبني نظام محاسبي مالي SCF ، النظام الذي تم الموافقة عليه من طرف جمعية المجلس الشعبي ، تم إعلان نشره في القانون رقم 07-11 بتاريخ 08 ماي 2008 ، و الذي تخصص في كيفية تطبيقا للوائح التنظيمية الخاص بالقانون رقم 07-01، و كذل كتاريخ بداية تطبيقه ، و التي توافق 2010 الوطني ، هذا الأخير تم عرضه في إطار قانوني متكون من النصوص القانونية التالية :

<sup>1</sup> محمود كبيش، مُهد حيمان وعبد الرزاق لعروي، الالتزامات المحاسبية والجباية للتعاونيات الفلاحية، مجلة المالية و حوكمة الشركات، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 2020، ISSN: 2602-5655، ص 22-23.

- القانون رقم- 07-11 تاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 تاريخ 26 ماي 2008 والمتعلق بالأحكام القانونية.
- المرسوم الوزاري 26 جويلية 2008 والذي يعين قواعد التقييم و المعالجة المحاسبية ، محتوى و كيفية إعداد القوائم المالية إضافة إلى مخطط الحسابات و كيفية عملها.
- التعليمة رقم 002 ل 29 أكتوبر 2009 و المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 حسب المادة 84 من القانون الصادر في 04 أكتوبر 2020 في العدد 59 من الجريدة الرسمية و المتعلق بالتعاونيات الفلاحية فقد أشار المشرع إلى أن المحاسبة المطبقة في المنشآت الفلاحية تكون وفق النظام المحاسبي المالي ، و عليه فان كل التعاونيات و المستثمرات الفلاحية ملزمة بتطبيق توجيهات النظام المحاسبي المالي خاصة ما تعلق بالقياس و الإفصاح المحاسبي.

### ثالثا: المعايير المهتمة بمحاسبة النشاط الزراعي

إن مؤسسات النشاط الزراعي و كأي مؤسسات إنتاجية متكاملة أخرى نظم عملها من خلال تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً و صمم لها نظام محاسبي و نظام كلف و يلحصر نتيجة أعمالها من ربحاً و خسارة في نهاية الفترة المحاسبية و عليه فقد اهتمت المنظمات المهنية كمجلس المعايير الدولية و مجلس المعايير الأمريكية فيوضع معيار دولي ينظم و يحدد المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي و بيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة و كيفية عرض البيانات المتعلقة بالنشاط إذ تم صياغة أو وضع المعايير الدولي رقم 41 الذي طبق على محاسبة الأصول البيولوجية و المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد أو المنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي و المقاسة بالقيمة العادلة المشروطة بأحداث معينة<sup>1</sup>.

وأن الهدف من هذا المعيار الدولي هو بيان المعالجة المحاسبية و عرض البيانات المالية و الإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي كما أشار المعيار إلى وجوب الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي عندما يسيطر المشروع على الأصل نتيجة لأحداث سابقة أو من المحتمل أن تتدفق

<sup>1</sup>إجماعة حنظل التميمي، كفاح جبار حسن، مرجع سابق .

المنافع الاقتصادية المستقبلية كما و يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف به و في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إما في حالة عدم توافر قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي و عدم توافر الأسعار أو قيم محددة من قبل السوق وحدوث تقديرات بديلة للقيم العادلة على أنها غير موثوق بها بشكل واضح ، و في هذه الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بتكلفته مخصوصاً منها أي استهلاك متراكم و خسائر متراكمة في انخفاض القيمة . و في جميع الحالات يقوم المشروع بقياس المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة مخصوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع و يعكس هذا الرأي إن القيمة العادلة للمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد من الممكن قياسها بشكل موثوقه . كما و يجب على المشروع عرض القيمة المسجلة لمجوداتها أو أصولها البيولوجية بشكل منفصل في صدر الميزانية العمومية و يجب على المشروع الإفصاح عن إجمالي المكاسب و الخسائر الناجمة في أثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية و المحصول الزراعي من التغير في القيمة العادلة مخصوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لتلك الأصول .

## المبحث الثاني: مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ونظام المحاسبي في الجزائر

ستهدف الدراسة الى تقويم محاسبة القطاع الزراعي من خلال اجراء مقارنة ما بين المعيار الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي لإيجاد أوجه التشابه في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي وتحديد مواطن الاختلاف كما تهدف الدراسة للإجابة عن التساؤل الأتي : هل من الممكن الاعتماد على المعيار الدولي رقم 41 كأساس للتطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي في الجزائر.

### المطلب الأول: لمحة عن مضمون الفقرة 19-312 من SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

#### 1- قياس الأصول البيولوجية حسب SCF

##### أ- تعريف الأصل البيولوجي حسب المخطط المحاسبي المالي SCF :

وفقا لـ SCF، فان الأصل البيولوجي هو حيوان أو نبات حي أو مجموعة من الأصول البيولوجية التي هي عبارة عن مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية.

ب- القياس: تمت الإشارة إلى تقييم الأصل البيولوجي في المخطط المحاسبي المالي كحالة خاصة من خلال الفقرة 19-321 والتي مفادها كالآتي<sup>1</sup>:

" يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفة مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

يتم الاعتراف بالخسارة أو الإرباح الناتجة عن التغير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها".

<sup>1</sup> أشواق بن قدور، بوبكر شماخي، المجلة الجزائرية للعملة والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، المحاسبة في النشاط الزراعي : دراسة تحليلية مقارنة بين

المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ونظام المحاسبي في الجزائر، لسنة 2020، ص 42

إن تقييم الأصل البيولوجي المذكور في النقطة 312-19 من SCF، يمثل فرقا في الاسم مقارنة بما هو مذكور في المعيار الدولي للمحاسبة/ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وفقا ل SCF 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 منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة، يتم إثبات الخسارة أو الربح من التغيير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها بموجب المعايير الدولية للإبلاغ المالي، يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا نقطة البيع المقدرة، IAS/IFRS تكاليف نقطة البيع، والتي تشمل:

- لجان الوسطاء والتجار.

- المبالغ التي تجمعها الهيئات التنظيمية وبورصات السلع الأساسية.

## 2- مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 321-19 من نظام المحاسبي المالي

بعد تقديم لمحة عن مضمون المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 312-19 من النظام المحاسبي

المالي فيما يلي نهتم بالمقارنة:

الجدول رقم (3-3): مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 321-19 من نظام

المحاسبي المالي

أساس المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة)	الفقرة 321-19 من SCF	المقارنة
هدف المقارنة	هدف المعيار بيان المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لتسجيل الأصول البيولوجية	هناك اتفاق في الهدف مع أن هذه الفقرة لم تورد هدفا خاصا بما بل أن هدفها متضمن ضمن أهداف النظام

المحاسبي المالي	تقييمها		
كان نطاق الفقرة SCF من 19-321 شاملا دون تفصيل أنواع النشاطات التي تنطبق عليها الفقرة كذلك لم ترد ضمنها الحالات المستثناة من التطبيق.	تطبق على جميع المؤسسات التي تختص بممارسة النشاط الزراعي.	ينطبق المعيار على الأصول بيولوجية المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية ولا ينطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي	النطاق
هناك فروق جوهرية بين الفقرة 19-321 من SCF والمعيار في مجال الاعتراف. لم تتضمن الفقرة وكامل المخطط تقسيما للأصول البيولوجية على خلاف المعيار الذي فرق بين المنتجات الحيوانية والمنتجات النباتية. ينطبق تقييم الأصول في المؤسسات الزراعية في ظل كل من المعيار	لم ترد شروط الاعتراف يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة ناقصا التكاليف المقدرة لبند المبيعات، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق في مثل هذه الحالة يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض	أورد المعيار المحاسبي ثلاثة شروط واجبة التحقيق لإغراض الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي. يقسم المعيار الموجودات في المنشآت الزراعية إلى أصل بيولوجي وما حصل بيولوجي الذي هو المنتج المحصود للأصل البيولوجي وذلك يتم تطبيق المعيار الدولي الثاني المخزون وقد أورد المعيار جدول أمثلة على الأصول بيولوجيا والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع. يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة وخصومه منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.	الاعتراف والقياس

<p>والفقرة عند الاعتراف المبدئي وأضاف الفقرة حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة فانه يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.</p> <p>لم تأخذ الفقرة بعين الاعتبار التقييم عند نقلة الحصاد كما لم تعالج الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها والغرض من اقتنائها.</p>	<p>القيمة المتراكمة.</p>	<p>يقاس المنتج الزراعي المحفوظ من الأصل بيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد</p> <p>في حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل البيولوجي يجب قياسه بتكلفته وخصوصا منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في القيمة.</p>	
<p>لم تظهر فروق بين المعيار والفقرة حول الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي.</p>	<p>تثبيت أي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها تكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي</p>	<p>الربح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي في قيمته العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ومن التغيير في القيمة العادلة مخصوصا منها تكاليف المقدرة للأصول البيولوجية عند نقطة البيع، يجب إدخالها</p>	<p>الأرباح والخسائر</p>

	<p>حصل فيها أي منها</p>	<p>في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجت فيها.</p> <p>الربح أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي للمحصول الزراعي بالقيمة العادلة محصوما منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.</p>	
<p>أهملت الفقرة الاعتراف بالمنح الحكومية للنشاط الزراعي بالرغم من أهمية معالجتها، نظرا لاهتمام الدولة بهذا القطاع.</p>	<p>لم يتعرض إلي معالجة الاعتراف بالمنح الحكومية.</p>	<p>المنح الحكومية المتعلقة بالأصل 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>المنح الحكومية</p>
<p>طالب المعيار بالإفصاح عن الأرباح الخسائر الناجمة عن التقييم بالقيمة العادلة بينما يطالب القاعدة بالإفصاح عن المبالغ المحققة عن بيع الموجودات.</p>	<p>لم ترد تفصيلات حول الإفصاح إلا ما تعلق بالتقييم المبدئي للأرباح والخسائر.</p>	<p>الإفصاح بشكل منفصل عن إجمالي الأرباح والخسارة الناجم عند الاعتراف بالأصول بيولوجي والزراعي ومن التغير في القيمة العادلة محصوما منه التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية كما يجب على مشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية وطبيعية الأنشطة التي تتعلق بكل مجموعة</p>	<p>الإفصاح</p>

<p>لم تتعرض الفقرة إلى الإفصاح عن الأعباء المتعلقة بالأصول البيولوجية.</p> <p>لم تتناول الفقرة الإفصاح عن الأراضي الزراعية بينما استثنى المعيار في نطاق التطبيق الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي.</p> <p>لم تتطرق الفقرة إلى الإفصاح من المنح الحكومية.</p>			<p>والقياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول في نهاية الفترة وناتج المحاصيل الزراعية خلال الفترة.</p> <p>الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بأصول بيولوجية وإستراتيجية إدارة المخاطر المالية للنشاط الزراعي وتقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجلة الأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية</p> <p>الإفصاحات الإضافية على الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق</p> <p>الإفصاح عن طبيعة من المنح الحكومية والشروط التي لم يتم تلبينها والانخفاضات الهامة في مستوي المنح</p>
---	--	--	---

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية

### 3- الاستنتاجات

- هناك اتفاق في الهدف بين المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 19-321 من المخطط المحاسبي المالي، مع أن هذه الفقرة تم تورد هدفا خاصا بها، بل أن هدفها متضمن ضمن هدف النظام المحاسبي المالي.
- أشار المخطط المحاسبي المالي حسب الفقرة 19-321 للأصول البيولوجية كحالة خاصة فيما يتعلق بالقياس عند الاعتراف المبدئي والاعتراف بالخسارة أو الأرباح دون أي تفصيل للقياس والإفصاح المحاسبي لمختلف الأصول البيولوجية، تاركا ذلك للقياس على نحو بقية الأصول والمخزونات.

- صدرت القواعد المحاسبية المتعلقة بالأصول البيولوجية في النظام المحاسبي المالي، دون أن تلحق بها شروحات كافية وحالات من التطبيق العملي لبعض المعالجات التي تمس الواقع العملي.
- أهملت الفقرة الاعتراف بالمنح الحكومية للنشاط الزراعي بالرغم من أهمية معالجتها نظرا لاهتمام الدولة بهذا القطاع.
- من أهم العوائق التي تحول دون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بكامل ما جاء فيها هي الاختلاف في الاحتياجات الدول واختلاف التشريعات القانونية، يضاف إلى ذلك اختلاف تنظيم النشاط الزراعي المحلي.
- استحدثت المعايير الدولية معالجة محاسبية للأصول البيولوجية أقرب للواقع، من خلال تبنيها نموذج القيمة العادلة في القياس، حيث يبرز تأثير التغيرات التي تحدث نتيجة التحول البيولوجي والتي يمكن التعرف إليها بأفضل شكل بالرجوع إلى التغير بالقيمة العادلة في الأصول البيولوجية، الذي يتأثر بتوقعات المردودية الاقتصادية للمشروع.
- يتطلب التنظيم المحاسبي للنشاط الزراعي في الجزائر المزيد من التفصيل الشامل الذي لا يقتصر على جوانب الأساسية، كالاقرار بالأصول البيولوجية وقياسها فحسب، بل يتعدى إلى الإفصاح عن كل ما يتناسب مع التغيرات الحاصلة البيئة الاقتصادية المحلية والدولية وأن يكون متوافقا وشاملا لكل ما يتضمنه المعايير المحاسبية الدولية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المجلة الجزائرية للعملة والسياسات الاقتصادية، مرجع سابق.

## المطلب الثاني: دراسة المقارنة بالمعيار الدولي 41 و النظام المحاسبي المالي الخاصة بالنشاط الزراعي (معالجة المحاسبية)

من خلال المقارنة التي قمنا بها بين المعيار الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري تم استنتاج النقاط التالية :

### أ- القياس :

بالنسبة لعملية القياس للموجودات البيولوجية (الحيوانات ، المحاصيل الزراعية ) فنلاحظ أنه تمت الإشارة الى تقييم الاصل البيولوجي في المخطط المحاسبي المالي كحالة خاصة من خلال الفقرة 19-321 و التي مفادها كالآتي :

" يتم قياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف الاولي و في تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة ، الا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق في مثل هذه الحالة ، يجب تقييم الاصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم و خسائر انخفاض القيمة المتراكمة .

يتم الاعتراف بالخسارة أو الأرباح الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة ناقص تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها " <sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> المجلة الجزائرية للعولمة و السياسات الاقتصادية ، مرجع سابق ، ص 42 .

بموجب المعايير الدولية للإبلاغ المالي ، يجب قياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف الاولي و في تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقص تكاليف نقطة البيع المقدرة .

يحدد ISA/IFRS تكاليف نقطة البيع ، و التي تشمل<sup>1</sup> :

- لجان الوسطاء و التجار .

- المبالغ التي تجمعها الهيئات التنظيمية و بورصات السلع الاساسية .

لكن المخطط المحاسبي المخطط المحاسبي المالي حسب هذه الفقرة أشار للاصول البيولوجية كحالة خاصة فيما يتعلق بالقياس عند الاعتراف المبدئي و الاعتراف بالخسارة و الارباح دون أي تفصيل للقياس و الافصاح المحاسبي لمختلف الاصول البيولوجية ، تاركا ذلك للقياس على نحو بقية الاصول و المخزونات ، و عليه فان التسجيل المحاسبي يفترض التمييز بين الاقسام النشاط الزراعي و ذلك على النحو التالي :

#### 1- النشاط النباتي :

- **المحاصيل الحقلية** : تعتبر أصولا متداولة ، تعد مخزونات تسجل في المجموعة الثالثة المخزونات .

- **منتجات البساتين و حدائق** : تعتبر أصول ثابتة و تمر بثلاث مراحل :

✓ **مرحلة الانشاء** : تقتني المؤسسة الشتلات و تقوم بتهيئة التربة و غرس الشتلات ( ح/6011 مشتريات شجيرات مستهلكة ) ، تتحمل المؤسسة مصاريف الاسمدة و العناية بالشتلات حتى تصبح مثمرة كمصاريف ايجار الارض و تجهيزها و غرس الشتلات و الري و أجور العمال ( موردو السلع و الخدمات ح/ 60 ) و في نهاية كل سنة تحول هذه الفترة الى استثمارات قيد الانجاز ، حيث يتم دمج كل المصاريف التي انفاقها مع قيمة شرائها في ح/2340 من منطلق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات و مبدأ استقلالية الدورات ، عندما تصبح الشجيرات بالغة و مثمرة يتم تحويلها الى أصول منتجة ( ح/240 أشجار مثمرة ) .

✓ **مرحلة الاثمار** : عند جني الثمار يتم ادخاله للمخزون بتكلفة الانتاج ( ح/2551 منتجات تامة الصنع من أصل نباتي ) و يتم اخراجها من المخزن عند البيع و يتم اثبات قسط الهلاك سنويا خلال هذه المرحلة .

✓ **مرحلة الشيخوخة** : أين التنازل عليها أو تضمحل و تخرج من أصول المؤسسة .

<sup>1</sup> المجلة الجزائرية للعولمة و السياسات الاقتصادية ، مرجع سابق ، ص 43

## 2- النشاط الحيواني :

### - ماشية التربية ، ماشية الالبان ، ماشية العمل :

اذا كانت ملك و تنتظر أن تحقق ايداا المستقبل البعيد ( أكثر من سنة مالي ) من خلال الاستفادة منه ( الحليب ، الصوف ، العسل ، اللحم ، ..... ) ، يعتبر في هذه الحلة أصلا ثابتا يسجل في المجموعة الثانية الثبيتات ( ح/25 أصول بيولوجية حيوانية ) ، تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة و جاهزة الانتاج ، و تتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف تسجل في مجموعة السادسة الاعباء كمصاريف الاعلاف و أجرة البيطري ( ح/ 6014 أعلاف مستهلكة ح/6015 مواد بيطرية مستهلكة ) .

### - ماشية التسمين :

اذا كانت ملك للمؤسسة و تنتظر أن تحقيق ايرادا في المستقبل القريب ( أقل من سنة مالية ) عن طريق بيعه لذاته ، يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة المخزونات ( ح/32 حيوانات ) تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة و جاهزة للانتاج ، و تتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف تسجل في المجموعة السادسة الاعباء .

## خاتمة الفصل

تتميز الممارسة المحاسبية في الجزائر بتبنيها للنموذج القانوني هذا ما يعطي للمشرع القوة القانونية في صياغة القوانين و الإجراءات المنظمة للمهنة المحاسبية في الجزائر ، و ما على المنشآت إلا الالتزام بالقواعد و التشريعات المفروضة ، خاصة ما تعلق بالمحاسبة و الجباية.

الحكومة الجزائرية و فيم حاولتها التخلص التدريجي من التبعية النفطية ، وجدت ضالتها في القطاع الزراعي ، هذا الأخير استطاع خلال السنوات الأخيرة تحقيق نتائج مبهرة ، جعلته يحتل مكانة متقدمة في القطاعات الاقتصادية، كما انه صار يساهم بشكل كبير في تحقيق القيمة المضافة و الحد من معدلات البطالة .

هذه المؤشرات الإيجابية للقطاع الزراعي ، دفعت السلطات الجزائرية إلى العمل على تطوير هذا الميدان من النشاط ، فقامت بتوفير كل الموارد الضرورية للنهوض به أكثر، و توفير التمويلات اللازمة لإنجاح الاستراتيجيات الجديدة ، و ذلك بالاعتماد على المعايير الدولية في التطبيقات المحاسبية كونها تمثل الدستور للعمل المحاسبي و المعتمد من قبل دول العالم و حتى لا يكون هناك اختلاف بين التطبيقات المحاسبية المطبقة في الجزائر عنها في العالم .

خاتمة

إن موضوع المحاسبة الزراعية وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 لمينل اهتمام الباحثين و المهنيين في مجال المحاسبة بيد أنه يشهد قبولا كبيرا في الدول المتقدمة لا ، من خلال هذه الدراسة حاولنا إسقاط الاهتمام على هذا الموضوع من خلال معالجة إشكالية الدراسة التي تتمثل في ماهي الفروقات الموجودة في محاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية؟

من الملاحظ أن فهم المحاسبة الزراعية، و النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 يتطلب أولا فهم طبيعة النشاط الزراعي ، أشكاله و خصائصه ، ثانيا إبراز أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي ثالثا كيفية المعالجة المحاسبية للقطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي. من خلال فصول الدراسة و انطلاقا من الفروض الأساسية يمكن عرض اختبار الفرضيات ، النتائج النهائية لهذه الدراسة ، التوصيات المقدمة ، و آفاق الدراسة كمايلي:

### نتائج اختبار الفرضيات

بعد تناولنا هذه الدراسة تمكنا من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في مقدمة البحث على النحو التالي :

**الفرضية الأولى:** ماهية محاسبة القطاع الزراعي ومعالجة المحاسبية له وفق النظام المحاسبي المالي حيث يهدف هذا النظام إلى وضع معايير تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية و التي بدأت مع الارتباطات الجديدة ، و التحولات الاقتصادية الحالية التي قامت بها الجزائر بتبنيه النظام المحاسبي المالي و الذي لديه دور هام في معالجة المحاسبية.

و تعتبر المعالجة المحاسبية للقطاع الزراعي على أنها القدرة على القياس و التحميل من قبل المؤسسة الزراعية في تحديد موقعها المالي كما و أنها تمثلا لحاجة إلى قياس أداء العمليات أو الفوائد خلال فترة زمنية معينة .

الفرضية الثانية: ماهية محاسبة القطاع الزراعي المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في القطاع الزراعي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 (الزراعة) تساعد في قياس نتيجة النشاط بشكل موضوعي ودقيق وسيؤدي إلى إظهار المركز المالي للمزرعة بشكل أفضل و أدق.

تبين لنا صحة الفرضية لأن المؤسسة الزراعية التي تطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 سوف تقوم بقياس الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وسوف تعترف بالأصول البيولوجية التي فقط تمتلكها وتعود عليها بمنافع اقتصادية أما بخصوص الإفصاحات فكلما أفصحت المؤسسة على معلومات أكثر و اتبعت هذا المعيار كلما كانت قوائمها المالية تتمتع بالمصداقية .

الاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 (زراعة) يسهل على المؤسسات الزراعية عملية الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية والإفصاح عنها .

يمكن القول أن الفرضية صحيحة لأن كل ما اعتمدت المؤسسات الفلاحية على المعيار المحاسبي الدولي 41 كل ما كانت عملية الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية و الإفصاح عنها سهلة بالنسبة لها لأنه يوفر للمؤسسات كل الخطوات و الشروط و القواعد التي تسهل هذه العملية .

### نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي :

- للقطاعا لفلاحي محاسبة مبسطة و ليست معقدة حيث يكمن التعقيد في أنشطتها المتعددة التي في بعض الحالات يصعب تشخيصها و معرفة التسجيل أو الحساب المحاسبي الخاص بها .
- عدم تطبيق المؤسسات الفلاحية في الجزائر للمحاسبة الزراعية و تطبيقها للمحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية و التي تعتمد علنا لنظام المحاسبي المالي SCF عدم تطبيق المؤسسات الزراعية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عمليات الاعتراف و التقييم و الإفصاح عن الأصول البيولوجية .
- يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مرجعا لاغنى عنه يسترشد به المهنيون الناشطون في القطاع الفلاحي في جميع أنحاء العالم .

- أغلب الأصول البيولوجية النباتية و الحيوانية تعتبر من الثببتات حيث يتم اهتلاكها و استخراج بضائع أو منتجات منها ، يتم بيعها أو استعمالها كمواد أولية .
- مرور البساتين وحدائق الفاكهة بثلاث مراحل في المعالجة المحاسبية متمثلة في :
  - مرحلة الإنشاء و التكوين
  - مرحلة الإثمار و الإنتاج
  - مرحلة التدهور و الاضمحلال
- حساب قيمة اهتلاك الأصول البيولوجية في فترة الإنتاج و الإثمار فقط و هذا راجع إلى مبدأ معادلة الإيرادات للتكاليف .
- تتم عملية الاعتراف بالأصول البيولوجية من قبل المؤسسة فقط عندما تسيطر عليها و تتوقع منافع اقتصادية منها و يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية .
- يتم تقييم الأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 بقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة .
- توصيات واقتراحات الدراسة:**
- إلزام المحاسبة الزراعية على المؤسسات الفلاحية مع توفير لها نظام محاسبي قطاعي خاص بالنشاط الفلاحي.
- اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عملية لاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية و الإفصاح عنها من قبل المؤسسات الفلاحية .
- العمل على وضع نظام محاسبي خاص بالقطاع الفلاحي .
- تطوير وتدعيم القطاع الفلاحي في الجزائر.
- إنشاء مكاتب مختصة في المحاسبة الزراعية والأصول البيولوجية .
- الاستفادة من تجارب و خبرات الدول في مجال المحاسبة الزراعية .
- إجراء دورات تكوينية في مجال المحاسبة الزراعية والأصول البيولوجية و كيفية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 .

- العمل على إصدار كتب و منشورات توضح السير المحاسبي للمؤسسات الفلاحية وفق المعايير المحاسبية الدولية و خاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 .

#### آفاق الدراسة:

ما تبين لنا من خلال دراسة موضوع المحاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية خاصة المعيار الدولي رقم 41 هو موضوع متشعب و يصعب حصره لذا يبقى باب دراسة هذا الموضوع لمن أراد البحث فيه أكثر، و عليه يمكن في آخر هذا البحث اقتراح المواضيع التالية :

- مدى تطبيق المحاسبة الزراعية منقبل المؤسسات الناشطة في القطاع الفلاحي.
- كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية منقبل المؤسسات الفلاحية .
- مدى اعتماد المؤسسات الفلاحية في الجزائر على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في مختلف عملياتها .
- مقارنة المحاسبة الزراعية المطبقة في المؤسسات الفلاحية المحلية مع المحاسبة الزراعية المطبقة في الدول المتقدمة .

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع باللغة العربية:

### • أولاً: الكتب

(1) إيمان عباس حلمي، د. شيماء سعيد مُجَد، د. هاني رجب، د. عمر السيد يعقوب، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، كلية التجارة – جامعة القاهرة، الطبعة الأولى 2021.

(2) م . فداء الروابدة خبير ثروة نباتية، الزراعة والتصنيع الزراعي، المنظمة العربية للتنمية الزراعية، 2020.

### • ثانياً: الرسائل العلمية والاطروحات

(1) آسيال عروسي, تأثير القياس المحاسبي علما لإفصاح في القوائم المالية في حالة تضخم ، مذكرة ماجستير , كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير , قسم العلوم التجارية , جامعة المسيلة , 2014.

(2) بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2017-2018

(3) بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2017-2018.

(4) بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2017-2018.

(5) مليكة زغيب، د. سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحكومة في الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة مُجَد خيضر – بسكرة – 2012 .

- (6) أحمد دادة شهاب الدين، المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 IAS مذكرة نيل شهادة ماستر، جامعة عين تيموشنت بلحاج شعيب، 2021/2020.
- (7) أجنف فاتح، محاسبة مخزونان وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكر نيل شهادة ماستر، جامعة أم البواقي، 2013-2014.

• رابعا : المجلات العلمية و الدوريات والجرائد الرسمية:

- (1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الصادر في 15 ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 2007/11/25م.
- (2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 الصادر في 22 جماد الأول عام 1429 هـ الموافق لـ 2008/05/28م.
- (3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر في 21 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 2008/07/24م.
- (4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر في 24 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 2008/07/27م.
- (5) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21 الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1429 هـ الموافق لـ 2009/04/28م.
- (6) جبار هاجر، تقييم القطاع الزراعي في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والمدرسات، العدد 07 رقم 02.
- (7) منى أحمد كامل، أهمية التوافق مع المعايير الدولية المحاسبية في النشاط الزراعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 36، العراق 2013.
- (8) بنقطي علي، خطاب دلالي، أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لنظام المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01.
- (9) SCFA مخطط محاسبي زراعي .
- (10) مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04 عدد 02 - سبتمبر 2020.
- (11) مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04 عدد 02 - سبتمبر 2020.

12)مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 04 عدد 02- سبتمبر 2020.

EISSN: 2676- 2277

13)مجلة البحوث والدراسات التجارية

14)مجلة المحاسب العربي 2015 .

15)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 1 .

16)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 3.

17)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 2.

18)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 58.

19)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 5 .

20)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 10 .

21)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 26.

22)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 28.

23)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 34.

24)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 35 .

25)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 12 .

26)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 13 .

27)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 14 .

28)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 31.

29)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 40 .

30)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 41 .

31)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 46 .

32)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 47 .

33)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 48 .

34)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 49 .

35)المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 54 .

- 36) المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 55 .  
37) المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 56.  
38) المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 57 .  
39) المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، الفقرة 58 .

40) جمانة حنظل التميمي، كفاح جبار حسن، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 و القاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11 دراسة تحليلية مقارنة، مجلة العلوم الاقتصادية ، كلية الإدارة الاقتصاد -جامعة البصرة ، العدد 31 ، المجلد 08 ، ديسمبر 2012 .

41) محمود كبيش ، مُجَّد حيمرانوعبد الرزاق لعريوي ، الالتزامات المحاسبية والجبائية للتعاونيات الفلاحية ، مجلة المالية وحوكمة الشركات، المجلد 4 ، العدد ، 2 ديسمبر 2020 ، ISSN: 2602-5655.

42) أشواق بن قدور، بوبكر شماخي، المجلة الجزائرية للعملة والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، المحاسبة في النشاط الزراعي : دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ونظام المحاسبي في الجزائر، لسنة 2020.-

#### سادسا : المحاضرات والمطبوعات:

1) مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة (محاسبة خاصة) محاسبة قطاعية، كلية العلم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علم التسيير، جامعة - باتنة، السنة الجامعية 2015-2016.

#### ● قائمة المراجع بالأجنبية:

- 1) Ministères des finances . instruction N<sup>0</sup>2 du 29 octobre portant première application du system comptable financier 2010 wov 2009.

## ملخص:

تطرقنا في دراستنا هاته إلى التعرف على محاسبة القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) ونطاق تطبيقه، و الشروط اللازم توفرها للاعتراف بالأصل البيولوجي الحيواني والنباتي .

وكذلك بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ومقارنته بمدى توافقه مع المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري .

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي أن النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 متفقان ، ولا يوجد فوارق جوهرية من حيث الهدف والقياس والأرباح والخسائر، لكنه أهمل معالجة المنح الحكومية وجوانب الإفصاح المحاسبي .

الكلمات المفتاحية: محاسبة القطاع الزراعي، معيار المحاسبي الدولي رقم 41، النظام المحاسبي المالي، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية والنباتية.

## Summary:

We discussed this our lesson to get to know on the agricultural sector accounting according to the financial accounting system and international accounting standard No 41( agriculture ) and its scope of application , and the conditions to be met to recognize the biological origin animal and vegetable .

And also the disclosure statement required by international accounting standard No 41 and compares it to its compatibility with accounting treatment biological assets according to the Algerian financial accounting system .

And the most important the results obtained it the financial accounting system and international accounting standard No 41 agreed , there are no major differences in terme of purpose and measurement and profits and losses but he neglected to address government grants and aspects of accounting disclosure .

**Key words** : agricultural sector accounting , IAS 41, financial accounting system, accounting treatment of animal and plant biological assets.