



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

بين النظرية و التطبيق

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالب:

أحمد دادة شهاب الدين

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	.....	الأستاذ : أحمد باغلي
مشرفا	.....	الأستاذ : عمر جعفري
ممتحنا	.....	الأستاذ : إسماعيل بوغازي

السنة الجامعية: 2020 - 2021



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

بين النظرية و التطبيق

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالب:

أحمد دادة شهاب الدين

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	.....	الأستاذ : أحمد باغلي
مشرفا	.....	الأستاذ : عمر جعفري
ممتحنا	.....	الأستاذ : إسماعيل بوغازي

السنة الجامعية: 2020 - 2021

كلمة شكر

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الذي أصطفى و أشهد أن لا إله إلا الله الأمر أمره والملك ملكه و الحكم وحكمه وهو على كل شيء قدير وأشهد أن سيدنا وحبينا محمدا عبده ورسوله حبيب رب العالمين اللهم صلي وسلم وبارك عليه وعلى أصحابه وذريته وآل بيته أجمعين وبعد فياني أشكر الله جل وعلا وعلى ما منى به من هذا العمل وبعد فياني أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف على إنجاز هذا العمل الأستاذ "جعفري عمر" تواضعه وسمو أخلاقه التي نهلت منها مثلما نهلت من عمله ما شاء الله أن أنهل.

أشكره لقبوله الإشراف على هذا البحث و مرافقتي في هذا المشوار

وما قدمه لي من يد المساعدة والعون

لإنجاز هذا العمل، من خلال التشجيع والتوجيه والنصائح القيمة التي

قدمها لي طوال فترة إنجاز هذا العمل.

فخالص شكري وعرفاني لك أستاذ

وأقدم بالشكر والامتنان لأعضاء لجنة المناقشة لقبولها ومنحها لنا شرف مناقشة

هذا البحث وإثرائه، وتقديم لنا التوجيهات والنصح.

ولا ننسى أن نشكر جميع أساتذة وطلبة

كلية العلوم الاقتصادية لجامعة بلحاج بوشعيب - عين تموشنت

وأتوجه بالشكر إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إعداد هذا البحث.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على

سيد الأنبياء والمرسلون وعلى

آله وصحبه إلى يوم الدين والحمد لله الذي

بنعمته تتم الصالحات

أهدي هذا العمل إلى أبي و أمي حفظهما الله تعالى

و أطال في عمريهما

إلى أخي " ريان "

إلى جميع الأصحاب و الأصدقاء و بالأخص رفيقي و أخي " زمور هشام "

إلى كل من شاركني في إنجاز هذه المذكرة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

IX.....	فهرس المحتويات
XIII.....	قائمة الجداول
XV.....	قائمة الأشكال
XVII.....	قائمة المختصرات
XIX.....	قائمة الملاحق
XXI.....	الملخصات
أ-د.....	مقدمة
1.....	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية
2.....	تمهيد :
	المبحث الأول : عموميات حول القطاع الفلاحي و المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي
1.....	IAS 41.....
3.....	المطلب الأول : عموميات حول النشاط الفلاحي والأصول البيولوجية
3.....	الفرع الأول : عموميات حول القطاع الفلاحي
3.....	أولا : تعريف وأشكال النشاط الفلاحي
7.....	ثانيا : الخصائص والموجودات والمحاصيل الفلاحية
10.....	الفرع الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية
10.....	أولا : تعريف الأصول البيولوجية و أنواعها
14.....	ثانيا : تعريف ومبادئ المحاسبة الزراعية و المعالجة المحاسبية الخاصة بالأصول البيولوجية

19.....	المطلب الثاني : عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي IAS 41
19.....	الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي IAS 41
19.....	أولاً : تعريف, أهداف و نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41
21.....	ثانياً : تعريفات عامة متعلقة بالمعيار
22.....	الفرع الثاني : متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 41
22.....	أولاً : الاعتراف و القياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار
25.....	ثانياً : العرض و الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار
29.....	المبحث الثاني : الدراسات السابقة و علاقتها مع دراسة الباحث.....
29.....	المطلب الأول : الدراسات السابقة.....
29	الفرع الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية.....
37	الفرع الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....
38.....	المطلب الثاني : أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات الحالية و الدراسات السابقة
38.....	الفرع الأول : أوجه التشابه بين الدراسات الحالية و الدراسات السابقة
39.....	الفرع الثاني : أوجه الاختلاف بين الدراسات الحالية و الدراسات السابقة
41.....	خلاصة :

40.....	الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية.
41.....	تمهيد :
42.....	المبحث الأول : النظام المحاسبي المصغر الخاص بالقطاع الفلاحي والتسجيلات المحاسبية التابعة
42.....	المطلب الأول : الفترة المالية، السجلات و المستندات المحاسبية.
42	الفرع الأول : الفترة المالية.....
43.....	الفرع الثاني : السجلات والمستندات المحاسبية.....
43.....	أولا : السجلات المحاسبية
43.....	ثانيا :المستندات المحاسبية
44.....	ثالثا : السجلات الخاصة
45.....	المطلب الثاني : النظام المحاسبية المصغر الخاص بالقطاع الفلاحي
45.....	الفرع الأول : تصور نظام محاسبي خاص بالقطاع الفلاحي
45	أولا :التصنيفات.....
47.....	ثانيا :النظام المحاسبي المصغر الخاص بالقطاع الفلاحي.....
55.....	الفرع الثاني : التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية في يومية المؤسسة
55.....	أولا : التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية النباتية.....
63.....	ثانيا :التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية الحيوانية
71.....	المبحث الثاني : الاعتراف، القياس، العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.....
71.....	المطلب الأول : الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية.....

71.....	الفرع الأول : الاعتراف و القياس المحاسبي للأصول البيولوجية
71.....	أولا : الاعتراف
72	ثانيا :القياس المحاسبي
72.....	الفرع الثاني : العرض والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية
73.....	أولا: العرض :
73.....	ثانيا : الإفصاح المحاسبي.
74.....	المطلب الثاني : القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الفلاحية
74.....	الفرع الأول : الميزانية المحاسبية الخاصة بالمؤسسات الفلاحية
78.....	الفرع الثاني : حساب النتائج الخاصة بالمؤسسات الفلاحية
81.....	خلاصة:
82.....	خاتمة :
87.....	قائمة المراجع :
89	الملحق :

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	الأصول البيولوجية والمنتجات الناجمة عنه	1
12	الأصول البيولوجية المستهلكة	2

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	أشكال الأنشطة الفلاحية	1
55	دورة حياة الحداثق و بساتين الفاكهة	2

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر باللغة العربية	المختصر	المختصر باللغة الأجنبية
النظام المحاسبي المالي	SCF	Système Comptable Financier
المعايير المحاسبة الدولية	IAS	International Accounting Standards
جمعية المحاسبة الأمريكية	AAA	American Accounting Association

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
89	مدونة الحسابات ذات الأرقام الثلاثة	1

الملخصات

الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المحاسبة عن القطاع الفلاحي وبوجه الخصوص محاسبة الأصول البيولوجية (النباتية منها والحيوانية)، بالاعتماد على النظام المحاسبي SCF مع إجراء بعض التعديلات التي استنتجناها من خلال البحث في هذا الموضوع والتي تتماشى مع النشاط الفلاحي، كونه لا يختلف كثيرا عن باقي الأنشطة الاقتصادية.

قمنا كذلك بدراسة المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 "الزراعة" و الوقوف على أهم ما جاء به من اعتراف، تقييم، عرض وإفصاح، قمنا في الختام باقتراح نظام محاسبي مصغر خاص بالقطاع الفلاحي مع إعطاء أمثلة عن المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وبعض القوائم المالية التي يمكن للمؤسسات الفلاحية الاعتماد عليها كنموذج عند عرضها للمعلومة المالية.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة الزراعية، الأصول البيولوجية، المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 "الزراعة"، النظام المحاسبي المالي، النشاط الفلاحي.

Abstract

This study aims to highlight the importance of accounting for the agricultural sector, and in particular of accounting for biological assets (both plants and animals), based on the Financial SCF accounting system with some modifications that we have made. Concluded by research on this subject, which is in line with agricultural activity that it is not very different from the rest of economic activities.

We have also studied the international accounting standard IAS 41 “Agriculture” and identified the main aspects of its recognition, measurement, presentation and disclosure. Finally, we have proposed a Simplified Accounting System for the Agricultural Sector, giving examples of accounting treatment of biological assets and some financial statements that companies can use as a template for presenting financial information.

Keywords: Agricultural Accounting; Biological Assets; International Accounting Standard “Agriculture”; Financial Accounting System; Agricultural Activity.

مقدمة

يعتبر القطاع الفلاحي من القطاعات المهمة في العديد من بلدان دول العالم و خاصة في البلدان النامية و هذا لاحتوائه على العديد من الخصائص و المميزات فهو من جهة يوفر المنتجات الفلاحية بكل أنواعها من خضر وفواكه , 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 منتجاتها أساس ديمومة الحياة البشرية.

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

إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي :

كيف تتم عملية الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية من قبل المؤسسة الزراعية، وماهي الإفصاحات اللازمة التي يجب عليها القيام بها ؟

الأسئلة الفرعية

و من هذا السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- متى يجب على المؤسسة الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية؟
- ماهي المعلومات التي يجب على المؤسسة الإفصاح عنها ؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية؟

فرضيات الدراسة

يمكن للبحث أن يتبنى فرضيتان أساسيتان مفادهما :

- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 (الزراعة) (تساعد في قياس نتيجة النشاط بشكل موضوعي ودقيق كما سيؤدي إلى إظهار المركز المالي للمزرعة بشكل أفضل وأدق .
- الاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 (الزراعة) يسهل على المؤسسات الفلاحية عملية الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية والإفصاح عنها .

أهداف الدراسة

إن دراسة و تحليل هذا الموضوع لبلوغ الأهداف التالية

- محاولة تبسيط المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 (الزراعة) و استعراض أهم متطلباته .
- فهم طبيعة النشاط الفلاحي و التعرف عليه .
- محاولة التعريف بمفهوم الأصول البيولوجية المكونة للنشاط الفلاحي , و كيفية التفرقة بين عناصرها .
- معرفة كيفية الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية من قبل المؤسسة الفلاحية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 .
- معرفة كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية .

التسجيل المحاسبي

- محاولة إعطاء تصور مصغر لمخطط محاسبي خاص بالنشاط الفلاحي .

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذا الموضوع في سد النقص الذي عرفته الدراسات السابقة و ذلك بإلقاء الضوء على 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 الفلاحي , و بيان كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية .

صعوبات الدراسة

- نقص المراجع بل ندرتها في مجال الفلاحة و الأصول البيولوجية .
- قلة المؤسسات التي تنشط في القطاع الفلاحي .
- صعوبة الحصول على المعلومات المحاسبية من قبل المؤسسات الفلاحية الجزائرية.

مبررات الدراسة

تكمن مبررات اختيارنا لهذا الموضوع في النقاط التالية :

- قلة الدراسات في الجزائر التي اهتمت بهذا الموضوع، ما يجعله مرجعا في المستقبل يستند 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

تمثل الحيز المكاني للدراسة في مكتبة جامعة عين تموشنت حيث أجريت هذه الدراسة على مختلف المصادر و المراجع المتعلقة بالموضوع خلال الفترة الزمنية المتمثلة في سنة 2021 .

المنهج المتبع

لتحقيق الأهداف المرجوة و الإجابة على إشكالية الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي و ذلك لوصف النشاط الفلاحي و المعالجة المحاسبية الخاصة به, و التعريف بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 , حيث تم الاعتماد على المصادر الثانوية و المتمثلة في الكتب , المقالات و المجالات 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 (IMRAD - Introduction - Methodology - Results- And Discussions) .

إلى مقدمة، فصلين وخاتمة كما يلي :

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 الأدبيات النظرية يتناول عموميات حول القطاع الفلاحي، الأصول البيولوجية و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، و مبحث الأدبيات التطبيقية يعرض أهم الدراسات السابقة والمقارنة بينها.

الفصل الثاني : يخص تقديم أمثلة عن المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية، و أهم الإفصاحات المحاسبية و طرق اعتراف و تقييم هذه الأصول بالإضافة إلى الميزانية و حساب النتائج الخاص بالمؤسسات الفلاحية.

و في الأخير توصلنا إلى خاتمة تضمنت اختبار الفرضيات و نتائج الدراسة.

الفصل الأول

تمهيد

يعتبر النشاط الفلاحي من أهم الأنشطة الاقتصادية, ويعد أحد المكونات الأساسية لبناء الاقتصاد الوطني و هذا لاحتوائه على العديد من الخصائص و الامتيازات, فهو يساعد على توفير مختلف المنتوجات "نباتية أو حيوانية" و التقليل من وارداتها و زيادة الدخل القومي.

سنعالج في هذا الفصل الأدبيات النظرية للنشاط الزراعي و المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية, و التعرف على أهم ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 .

حيث سيشمل الفصل مبحثين هما كالتالي :

✓ المبحث الأول : عموميات حول القطاع الفلاحي و المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41.

✓ المبحث الثاني : الدراسات السابقة وعلاقتها مع دراسة الباحث.

المبحث الأول: عموميات حول القطاع الفلاحي والمحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41
الفلاحة هي مجموع الأنشطة الفلاحية الاقتصادية المرتبطة بزراعة الأرض, و تربية الماشية بهدف توفير الغذاء, الشغل و تنشيط باقي القطاعات الاقتصادية .

ينقسم هذا النشاط إلى : قطاع تقليدي يعتمد على الوسائل اليدوية التقليدية, و قطاع عصري يستخدم التقنيات و الأساليب الحديثة في حين تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى تحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية, و إلغاء مختلف الحواجز البيئية.
لقد قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين :

✓ المطلب الأول : عموميات حول النشاط الفلاحي و الأصول البيولوجية.

✓ المطلب الثاني : عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي IAS 41.

المطلب الأول: عموميات حول النشاط الفلاحي و الأصول البيولوجية

النشاط يعبر عن مجموعة من الأفعال و المبادرات التي يأخذها الفرد أو المجتمع أو المؤسسة في ما يخص الإنتاج, المبادلة, التوزيع , الاستهلاك و يمكن تقسيمها إلى : أنشطة تجارية, أنشطة صناعية ,أنشطة خدمتية و أنشطة فلاحية.

سنقوم في هذا المطلب بالتعريف بالنشاط الفلاحي, و ذكر خصائصه , أشكاله, و التعرف على الأصول البيولوجية.

الفرع الأول : عموميات حول القطاع الفلاحي

يعد القطاع الفلاحي من أهم القطاعات التي تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية, و أحد أهم القطاعات الإنتاجية و مصدرا أساسيا للغذاء , و توفير المواد الأولية , و تحقيق الأمن الغذائي.

أولا : تعريف و أشكال النشاط الفلاحي

1. تعريف النشاط الفلاحي

النشاط الزراعي: هو ادارة عملية , تحويل حيوية لأصل حيوي معاد للبيع إلى منتج زراعي أو إلى أصل حيوي إضافي من قبل المنشأة.

المحصول الزراعي: هو المنتج المحصود (المخني) من أصول المنشأة الحيوية.

الأصل الحيوي: هو حيوان أو نبات حي

مجموعة من الموجودات الحيوية: وهي تجميع لحيوانات أو نباتات متشابهة.

الحصاد: هو فصل (فرز) المحصول عن الأصل الحيوي أو إيقاف عمليات الحياة للأصل الحيوي.

التحول الحيوي: يحتوي عمليات النمو، التحلل، الإنتاج، الإنجاب التي تؤدي إلى تغيرات كمية أو نوعية لأصل الحيوي، حيث يؤدي إلى الأشكال التالية من النتائج.¹

تغيرات الأصل من خلال:

➤ النمو (زيادة في الكمية أو تحسين في النوعية للحيوان أو النبات)

➤ التحلل (النقصان في الكمية أو تردي في النوعية للحيوان أو النبات)

➤ الإنجاب (تكوين حيوان أو نبات حي إضافي)

إنتاج محصول زراعي مثل العصارة وأوراق الشاي والصوف والحليب.²

تعريف النشاط الزراعي: إدارة المنشأة للتحول البيولوجي وحصاد الأصول البيولوجية بغرض بيعها أو بغرض تحويلها إلى منتج زراعي، أو إلى أصول بيولوجية إضافية، وذلك من خلال النمو أو التسمين أو غيرها، ويشمل النشاط الزراعي نطاق واسع من الأنشطة، مثل: تربية الماشية، زراعة الغابات، المحاصيل السنوية أو المعمرة، زراعة البساتين والمزارع، زراعة الزهور وتربية الأحياء المائية بما في ذلك تربية الأسماك.³

¹ مدونة صالح القرا، المعيار المحايي الدولي رقم 41، الفقرة الخامسة

² مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة، تخصص محاسبة، المحاسبة الخاصة (المحاسبة القطاعية)، جامعة باتنة 1: الجزائر، 2016/2015، ص 77

³ جمعة فلاح حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان

2. أشكال النشاط الفلاحي

للأنشطة الزراعية ثلاث أنواع: النشاط النباتي، النشاط الحيواني، نشاط الصناعات الغذائية.

أ. **النشاط النباتي:** يتمثل هذا النشاط في المشروعات الزراعية باستصلاح الأراضي الزراعية وحرثها وفلاحتها وزراعتها للحصول على المنتجات الزراعية لغرض تسويقها وبيعها والمميز لهذا النشاط أنه يتعامل مع مجموعة من العوامل الطبيعية التي يكون لها تأثير مباشر مثل التربة والعوامل الجوية، هذا فضلا عن منوعات العمل البشري والمستلزمات السلعية من الآلات، العدد، الأسمدة، البذور وغير ذلك، ويشمل هذا النشاط الأنواع الآتية من المحاصيل والمنتجات.

1. **المحاصيل الحقلية:** وتتكون على نوعين من المحاصيل النباتية:

➤ الحبوب كالقمح والشعير والذرة والأرز

➤ أما النوع الثاني فهو الخضروات مثل الطماطم والفاصوليا وغيرها.

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

2. **منتجات البساتين وحدائق الفاكهة:** هذه المنتجات تختلف عن النوع الأول من المحاصيل، إذ أن المميز

لهذه المنتجات هو أنها تبقى لأكثر من سنة واحدة في المزرعة قبل أن تثمر وهي تحتاج إلى رأس مال ثابت كبير بل وأن أغلبها يستغرق أكثر من ثلاث سنوات، مثل الرمان، البرتقال، التمر، العنب وغيرها 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: الأولى هي مرحلة الإنشاء أو التكوين، والمرحلة الثانية هي مرحلة الإنتاج والإثمار، والمرحلة الثالثة مرحلة التدهور أو الاضمحلال.⁴

ب. **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.⁵

ت. **نشاط الصناعات الغذائية:** وهي الصناعات التي تعتمد على المنتجات الزراعية مثل صناعة التعليب أو صناعة الأعلاف، الألبان وغيرها⁶، ويعتبر نشاطا ثانويا لأنه يقوم بتحويل المحاصيل الزراعية إلى منتجات غذائية ومنتجات نسيجية وغيرها من الصناعات التحويلية.⁷

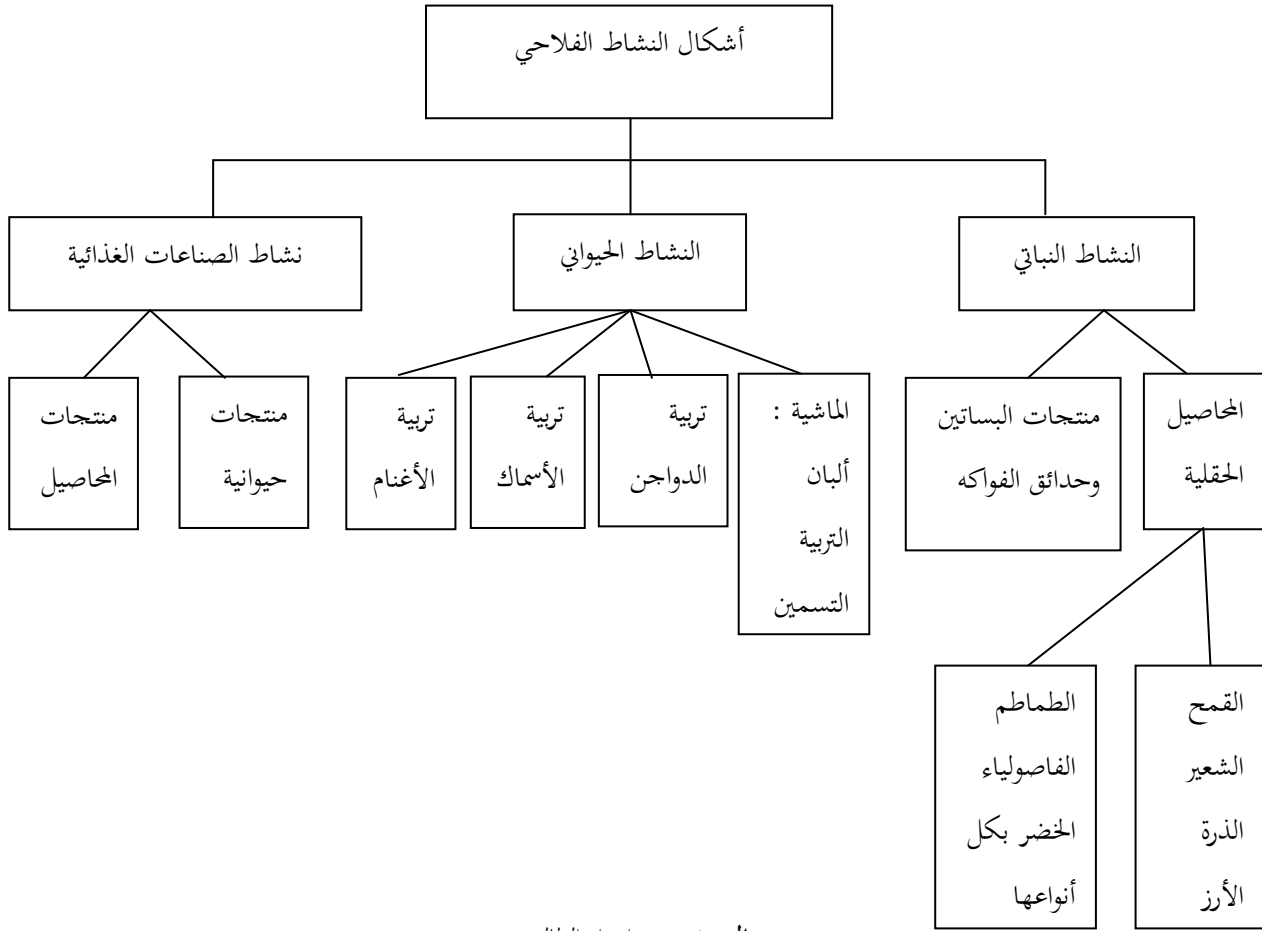
⁴ سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وإيراداتها في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الريف، العدد 82، العراق 2006، ص ص 4-5.

⁵ المحاسبة الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 78

⁶ جمانة حنظل التميمي، كفاح جبار حسن، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 31، المجلد الثامن، 2012، ص 05

⁷ المحاسبة الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

الشكل رقم (01): أشكال الأنشطة الفلاحية



المصدر: من إعداد الطالب

ثانيا : الخصائص والموجودات والمحاصيل الفلاحية

1. خصائص النشاط الفلاحي

➤ تعدد المنتجات الزراعية: حيث تقوم الوحدة الزراعية الإنتاجية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد فمثلا إنتاج الماشية في المزرعة هو اللحوم, الألبان, والجلود وقد أدت هذه الظاهرة إلى خلق مشكلة التكاليف المشتركة مما يتطلب إيجاد أسس علمية صحيحة لتحديد حصة كل منتج منها.

- **موسمية الإنتاج الزراعي:** تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج بما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية أيضا إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية.
- **صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدما:** إذ يتأثر الإنتاج الزراعي كما ونوعا بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية والآفات الزراعية ويترتب على هذه الخاصية صعوبة تقدير كمية الإنتاج الزراعي للاستعانة به في وضع الموازنات التخطيطية.
- **تداخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الآخر:** فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكن أن تكون مدخلات لأنشطة زراعية أخرى, مما يتطلب وجود نظام محاسبي كلفوي قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المنشأة.
- **التغير في تبويب الأصول الزراعية:** إذ تبوب الموجودات الزراعية إلى ثابتة أو متداولة باختلاف الغرض من اقتنائها فماشية التربية تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي كذلك ماشية العمل والألبان كونها تساهم في العملية الإنتاجية إما ماشية التسمين فتبوع كأصول متداولة حيث الهدف منها المتاجرة لتحقيق الأرباح, وقد يؤخذ قرار بتغير الغرض الرئيسي من اقتناء الأصل الزراعي مما يستوجب تغير أسلوب عرض تلك الأصول في قائمة المركز المالي.
- **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 قطاعات الدولة.⁸
- **ارتفاع نسبة الأصول الثابتة في الأنشطة الزراعية:** حيث تتأثر الأنشطة الزراعية بارتفاع الأصول الثابتة بها والتي قد تصل إلى 77 % من رأس المال المستثمر، وتمثل هذه الأصول في الأراضي والمباني (حظائر، مخازن، محطات التفريغ وعنابر التربية)، والآلات والمعدات الزراعية كما تتمثل الأصول الثابتة في أصول

⁸ مكي كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 36، العراق 2013، ص 346-347.

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 والقيام بأنشطة زراعية إضافية لن تحمل المزارع بتكاليف كبيرة نظرا لانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة.⁹

➤ **الفارق الزمني بين العملية الإنتاجية والإنتاج ذاته:** حيث أن فترة الانتظار في الزراعة بين بدء التشغيل لعوامل الإنتاج وبين الحصول على الإنتاج طويلة، فالقمح مثلا لا يثمر قبل أربعة أشهر والقطن قبل تسعة أشهر... إلخ أي أن دورة الإنتاج الزراعي طويلة وذلك بسبب موسمية الإنتاج الزراعي بعكس الإنتاج الصناعي الذي تكون دورته قصيرة لأنها خاضعة لسيطرة الإنسان.¹⁰

2. الموجودات والمحاصيل الفلاحية

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المحاصيل الفلاحية وهي منتج محصود من موجودات المؤسسة الحيوية في وقت الحصاد فقط، وبعد هذه المرحلة يتم تطبيق المعيار رقم 2 المخزون أو أي معيار دولي آخر قابل للتطبيق، فالمعيار 41 لا يتعامل مع تصنيع المحاصيل الفلاحية بعد الحصاد كمثال لذلك: في حالة تحويل أحد الفواكه إلى عصير وبالرغم من أن هذه العملية هي أيضا امتداد طبيعي ومنطقي للنشاط الفلاحي والعمليات التي قد تشبه التحول الحيوي، إلا أن هذا النوع من التصنيع لا يتضمنه هذا المعيار.¹¹

وفيما يلي جدول عن مختلف الموجودات الحيوية والمحصولات الفلاحية وأيضا مختلف المنتوجات الناتجة من التصنيع بعد الحصاد.

⁹ سنان زهير محمد جميل، مرجع سبق ذكره، ص 5.

¹⁰ المحاسبة الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 81

¹¹ حنان لونيس، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، العدد 1، المجلد 23، 2020، ص 515.

الجدول رقم (01): الأصول البيولوجية والمنتجات الناتجة عنه

الموجودات الحيوية	المحصول الزراعي	المنتجات نتيجة التصنيع بعد الحصاد
الأغنام	الصوف	خيوط مغزولة، سجاد
أشجار في غابة مزروعة	جذور أشجار	أخشاب
نباتات	قطن، قصب السكر المحصود	خيوط، ملابس سكر
مواشي الألبان	حليب	جبنة
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ معالج
كروم عنب	عنب	عصائر
أشجار فواكه	فواكه مقطوفة	فواكه مصنعة
أبقار	ذبائح	سحق لحم

المصدر: المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 4.

المحاسبة الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

الفرع الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

تختلف المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية عن الأصول البيولوجية الحيوانية ، سنوضح في هذا الفصل كيفية المعالجة المحاسبية لهذه الأصول.

أولا : تعريف الأصول البيولوجية و أنواعها

1. تعريف الأصول البيولوجية: يعرف الأصل البيولوجي بأنه حيوان أو نبات حي مثل الأشجار المثمرة

والأبقار التي تربيتها المنشآت الزراعية بغض النظر عن هدفها، مثل المنشآت التي تربي الأبقار بهدف

الحصول على منتجات الألبان, أو المنشآت التي تربي العجول من أجل الحصول على اللحوم, والمنشآت التي تزرع الأشجار المثمرة من أجل الحصول على الثمار.¹²

ويمكن تصنيفها إلى نوعين ;

➤ أصول بيولوجية نباتية

➤ أصول بيولوجية حيوانية.

2. أنواع الأصول البيولوجية:

مثل غيره من المنتجات الخاصة بالقطاعات الأخرى له من منتجات ثابتة وأخرى مخزنة حيث سنقوم هنا بالتمييز بين الأصول الإنتاجية، والأصول المستهلكة والأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة.¹³

- أصول بيولوجية منتجة: تضم الأصول البيولوجية المنتجة الماشية التي تم اقتنائها بهدف التربية للحصول على منتجات الألبان أو الإنتاج الحيواني، والأشجار بما فيها النباتات والشجيرات المزروعة للحصول على الثمار أو السوائل التي تستخرج منها والقابلة للبيع كسلع تجارية، ويتم الإفصاح عنها محاسبيا كأصول ملموسة ثابتة نظرا لاستخدامها للحصول على منتجات زراعية.

- أصول بيولوجية مستهلكة: تضم الأصول البيولوجية الاستهلاكية الماشية التي تربي بهدف الحصول على اللحوم والمحاصيل الزراعية كقصب السكر ويتم الإفصاح عنها محاسبيا كأصول متداولة.¹⁴

¹² سناء مسودة، محمد دقاسمة، معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي رقم 41 " الزراعة " , مجلة جامعة

النجاح للأبحاث , جامعة جدارة أربد، الأردن , العدد 2, 2017, ص 528

¹³ حنان لونيس، مرجع سبق ذكره , ص 520

¹⁴ إبراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الأصول الزراعية و أثرها في قرارات مستخدمي القوائم المالية،

مذكرة دكتوراه , كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا, 2015, ص 32

الجدول رقم (02): الأصول البيولوجية المستهلكة

أصول بيولوجية (الأصل)	أصول بيولوجية منتجة	منتجات فلاحية استهلاكية
● الأبقار الحلوب	عجول، أبقار	حليب
● عجل التسمين	/	لحوم، جلد
● الدجاج البيض	/	بيض
● حيوانات المزرعة الصغيرة (أرنب، الدجاج)	/	لحوم، جلد
● تربية الحيوانات	حيوانات صغيرة للتربية	لحوم، ذبيحة
● أشجار الفواكه	/	فاكهة محصودة (ناضجة)
● الكروم	/	العنب
● أشجار في غابة مزروعة	/	جذوع أشجار
● ملكات النحل	نحل (أسراب)	عسل
● تربية الأسماك	/	أسماك مستزرعة

المصدر: حنان لونيس، مرجع سبق ذكره، ص 521.

- الأصول البيولوجية الناضجة:

- الأصول البيولوجية المنتجة البالغة هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت إلى عمر إنتاجها بانتظام خلال فترة حياتها، أو أعطت منتجاتها الفلاحية أو أصولها البيولوجية الأخرى، مثالا عن ذلك الكروم البالغة 5 سنوات من عمرها هي نشطة وهي أصل بيولوجي ناضج.
- النضج هو مفهوم نسبي جدا للحيوانات التي يتم تربيتها لإعطاء اللحوم، التي تعتبر ناضجة للذبح قبل فترة طويلة من نضجها فيزيولوجيا، فهذا أقل صحة للحيوانات التي يتم تربيتها من أجل الحليب أو البيض.
- الأصول الحيوية للاستهلاك الناضج هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت لمرحلة الحصاد (القمح والذرة) أو سن البيع (الماشية والدواجن القابلة للاستهلاك، وغيرها).

- الأصول البيولوجية غير الناضجة:

- الأصول الإنتاجية البيولوجية غير الناضجة هي الحيوانات أو النباتات التي لم تصل إلى القدرة على إنتاج منتجات قابلة للتسويق أو الاستغلال على أساس منتظم، أي لم تصل مرحلة الإنتاج فيها إلى الحصول على منتج قابل للاستغلال أو الاستهلاك.
- الأصول البيولوجية المستهلكة غير الناضجة هي الحيوانات أو النباتات التي لم تصل مرحلة الحصاد أو عمر البيع.¹⁵

¹⁵ حنان لونيس، المرجع سبق ذكره ، ص ص 521-522

➤ ثانيا : تعريف و مبادئ المحاسبة الزراعية و المعالجة المحاسبية الخاصة بالأصول البيولوجية

1. تعريف و مبادئ المحاسبة الزراعية

أ. تعريف المحاسبة الزراعية:

هي نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتطبيق المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية بغرض احتساب النشاط الزراعي, والذي يقصد به إدارة الشركة للتمويل البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) التي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعيا وكميا.¹⁶

ب. مبادئ المحاسبة الزراعية:

➤ استقلالية الدورات

➤ الأهمية النسبية

➤ الحيطة والحذر

➤ استمرارية الطرق المحاسبية

➤ التكلفة التاريخية

➤ تطابق الميزانية الافتتاحية مع سابقتها

➤ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

➤ مبدأ عدم المقاصة.¹⁷

¹⁶ وليد عمر البشير إبراهيم , مدى توافق المحاسبة في النشاط الفلاحي في السودان و المعيار الدولي رقم 41 , مذكرة ماجستير, كلية الاقتصاد و

التنمية الريفية , جامعة الجزيرة, السودان, 2016, ص 67

¹⁷ كتوش عاشور, المحاسبة العامة, ديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الثانية, 2013, ص ص 12-13 .

2. المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

تعتبر عملية المعالجة المحاسبية من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة, سوف نحاول في هذا الجزء بيان كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية.

1.2. المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية:

تختلف طرق المعالجة المحاسبية من نشاط زراعي لآخر فمثلا أشجار الفاكهة تعتبر أصلا ثابتا له فترة إثمار تتراوح بين ثلاث سنوات إلى خمس سنوات وهذا راجع إلى درجة خصوبة التربة وطرق العناية بها كما ترم الحدائق والبساتين بثلاث مراحل في المعالجة المحاسبية متمثلة في فترة الإنشاء والتكوين وفترة الإنتاج والإثمار، فترة التدهور والاضمحلال.

- أثناء فترة الإنشاء والتكوين: يبدأ هذا الدور منذ حراثة وتهيئة التربة للزراعة وغرس فسائل وشتلات وينتهي بمجرد بدأ البستان بالإثمار بشكل اقتصادي وتجاري حيث يتم تسجيلها من ح/ مشتريات شجيرات مستهلكة في جهة المدين إلى ح/ موردو المخزونات والخدمات أو البنك أو الصندوق في جهة الدائن أما بالنسبة للمصاريف تسجل في جهة المدين في ح/ الأعباء ويقابلها في جهة الدائن حساب موردو المخزونات والخدمات أو البنك أو الصندوق في جهة الدائن.¹⁸

- في نهاية كل سنة تعتبر هذه الفترة بمثابة استثمارات قيد الإنجاز حيث تضاف لها كل سنة كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من أجل رعاية هذه الشجيرات حتى تصبح مثمرة، فيتم دمج كافة المصاريف المنفقة على الشجيرات مع قيمة شراءها وتسجيلها في ح/ شجيرات قيد الإنجاز في جهة المدين ويقابلها ح/ شجيرات منتجة في جهة الدائن

عندما تصبح الشجيرات شجرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها إلى أصول منتجة بتسجيل ح/ أشجار مثمرة في جهة المدين و ح/ شجيرات قيد الإنجاز في جهة الدائن.¹⁹

¹⁸ حنان لونيس، مرجع سبق ذكره، ص 518

¹⁹ المحاسبة الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 84

- أثناء فترة الإنتاج والإثمار: يبدأ هذا الدور عندما يبدأ البستان بالإثمار بشكل اقتصادي، عند جني الثمار يتم إدخالها إلى المخزون بكلفة الإنتاج وتسجل من ح/منتجات تامة لأصل نباتي في جهة المدين إلى حساب إنتاج مخزن.
- وعند البيع تقوم المؤسسة بإخراج الثمار بكلفة الإنتاج بتسجيل قيد معاكس لقيد إدخال المنتجات إلى المخزون ثم توجه للبيع.
- فترة شيخوخة الأشجار المثمرة: تنهي مرحلة الإنتاج عندما تكون إنتاجية الأشجار المثمرة قد انخفضت وأصبحت غير اقتصادية، ويسجل إهلاك طوال فترة الإثمار حيث يتم إثباته بتسجيه من حساب مخصصات الإهلاك في جهة المدين إلى حساب إهلاك الأشجار في جهة الدائن.²⁰

ملاحظة: هنالك اتجاهان في معالجة الإهلاكات:

✓ **الاتجاه الأول:** يؤكد على فترة اقتصار احتساب الإهلاك في مرحلة التدهور والاضمحلال لكونها مرحلة تنقص فيها إنتاجية البستان، لذلك وفقا لهذا الاتجاه فإن مبلغ الإهلاك يتم إثباته في السنوات الأخيرة فقط من عمر الأشجار التي هي سنوات تناقص الغلة.

✓ **الاتجاه الثاني:** يؤكد على فكرة احتساب الإهلاك ابتداء من فترة الإثمار والإنتاج دون اقتصار احتسابه على فترة تناقص الغلة.

يرجع عادة الرأي الثاني هو احتساب الإهلاك من فترة الإثمار مروراً بفترة تناقص الغلة، وذلك لأن فترة الإثمار تكون فيها الإيرادات كبيرة مقارنة مع الفترة الأخيرة التي تقل فيها إنتاجية الأشجار عملاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف.²¹

²⁰ حنان لونيس، مرجع سبق ذكره ، ص ص 518-519

²¹ سنان زهير محمد جميل، مرجع سبق ذكره، ص 231

ملاحظة: أما بالنسبة للمصاريف المتعلقة بفترة الإنشاء والتكوين تتمثل في:

- مصاريف التخطيط
- التسوية والحراثة
- مصاريف السماد
- مصاريف الري والسقي
- التطعيم
- التبخير ومقاومة الآفات
- إيجار أرض البستان
- رواتب الخبراء الزراعيين.²²

2.2. المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية:

تعتبر الأصول البيولوجية الحيوانية مصدرا هاما لإنتاج الألبان، اللحوم، الصوف، البيض، العسل وغيرها، هذه المنتجات تعتبر من أهم أوجه استغلال رؤوس الأموال، يتوقف اعتبار الأصل البيولوجي الحيواني استثمارا أو مخزونا بالنسبة للمؤسسة على الغرض الأساسي من اقتناؤه فإذا كان الأصل ملك للمؤسسة وتنتظر تحقيق إيراد عن طريق بيعه لذاتها يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة (المخزونات)، وإذا كان ينتظر الاستفادة منه (حليب، صوف وغيرها) يعتبر أصلا ثابتا يسجل في المجموعة الثانية (الثبتات).²³

يتم التسجيل المحاسبي لعملية دخول الأصول البيولوجية للمؤسسة، حيث تكون بالغة وجاهزة للإنتاج ونكون هنا أمام ثلاث حالات:

- ◀ الحصول على الحيوانات عن طريق الشراء
- ◀ الحصول على الحيوانات عن طريق الإسهام
- ◀ الحصول على الحيوانات عن طريق الإنتاج

²² سنان زهير محمد جميل، مرجع سبق ذكره، ص 229.

²³ حنان لونيس، مرجع سبق ذكره، ص 519

◀ في حالة الشراء:

- تقوم المؤسسات بتسجيل ح/ أصول بيولوجية حيوانية وح/ الرسم القابل للاسترجاع في جهة المدين ويقابله في جهة الدائن ح/ موردو التثبيتات، ح/ رأس المال، ح/ إنتاج مثبت لأصول ملموسة.
- أما في حالة شراء المؤسسات للحيوانات بغرض بيعها في المستقبل القريب فهذا يعتبر نشاطا تجاريا ويعالج وفق منظوم المحاسبة المالية في المؤسسة ذات الطابع التجاري.
- قد تحصل المؤسسة على حيوانات لاستغلالها كاستثمار ولكن هذه الحيوانات لم تبلغ بعد ولم تصبح جاهزة للإنتاج فتسجل في ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الإنجاز في جهة المدين وح/ الصندوق أو البنك في جهة الدائن.
- في هذه الفترة تتحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف والمصاريف، تسجل هذه المصاريف في ح/ الأعباء في جهة المدين ويقابله ح/ البنك أو الصندوق في جهة الدائن.
- في نهاية السنة المالية يتم دمج كافة المصاريف المنفقة على الحيوانات في ح/ حيوانات قيد الإنجاز في جهة المدين وح/ إنتاج مثبت للأصول الملموسة في جهة الدائن.
- عندما تصبح الحيوانات بالغة وقادرة على الإنتاج يتم تحويلها إلى ح/ أصول بيولوجية حيوانية في جهة المدين ويقابله في جهة الدائن ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الإنجاز.

◀ في حالة وفاة أي أصل بيولوجي حيواني: يتم تسجيل ح/ نواقص القيمة عن خروج أصول ملموسة في جهة المدين ويقابله في جهة الدائن ح/ أصول بيولوجية حيوانية.

◀ في حالة إنجاب حيوانات مستخدمة كاستثمارات داخل المؤسسة: يتم تسجيل ح/ حيوانات في جهة المدين وح/ إنتاج مخزن في جهة الدائن.

◀ في حالة الإنتاج: عند تحقق الإنتاج (حليب أو صوف أو لحوم) يتم إدخالها إلى المخازن بكلفة الإنتاج، وتسجيل من ح/ منتجات تامة من أصل حيواني في جهة المدين إلى ح/ إنتاج مخزن في جهة الدائن.

◀ في حالة البيع: عند قيام المؤسسة ببيع المنتجات يتم إخراجها من المخازن بكلفة الإنتاج وتسجيل قيد معاكس لقيد الإدخال والقيام ببيعها بتسجيل ح/ البنك أو الصندوق جهة المدين، وح/ إنتاج مباع، ح/ الرسم المحصل في جهة الدائن.

◀ في حالة التنازل: عند تنازل المؤسسة عن حيوانات مستخدمة كاستثمار هنا نكون أمام حالتين: حالة الربح أو الخسارة.

◀ في حالة الربح: يتم تسجيل ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيات في جهة المدين ويقابله في جهة الدائن ح/ أصول بيولوجية حيوانية، ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة.

◀ في حالة الخسارة: يتم تسجيل ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيات، ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة في جهة المدين ويقابله في جهة الدائن أصول بيولوجية حيوانية.²⁴

المطلب الثاني: المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

يعرف المعيار على أنه وثيقة أعدت بإجماع و مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي استعمالات مشتركة و متكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.

سنتعرف في هذا المطلب على المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 و ذكر أهم متطلباته .

الفرع الأول : المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 من أهم المعايير المحاسبية التي تنظم النشاط الزراعي و المؤسسات الفلاحية. إذ سنحاول في هذا الجزء تعريف المعيار و ذكر أهم ما جاء به.

أولاً : تعريف, أهداف و نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

1. **التعريف :** المعيار المحاسبي الدولي هو عبارة عن بيان إداري مكتوب تصدره الهيئة المحاسبية المعنية وهي

هيئة المعايير المحاسبية الدولية، ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها

بموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد

نتائج الأعمال, وعرض المركز المالي لتلك الوحدة، يهدف إلى تحقيق التوافق والتجانس بين مختلف

الأنظمة المحاسبية الدولية وإلغاء مختلف الحواجز البيئية.²⁵

2. **الهدف من المعيار:** وصف المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والإفصاح المتعلق بالنشاط الزراعي.

²⁴ المحاسبة الخاصة، مرجع سبق ذكره , ص ص 88-91.

²⁵ مبسوط هوارية، دروس مقدمة للطلبة للسنة الثانية ماستر محاسبة و حماية معمقة، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت، 2021، ص 7

3. نطاق المعيار:

– يطبق هذا المعيار على:

➤ الموجودات الحيوية

➤ المحصول الزراعي في وقت الحصاد

➤ المنح الحكومية²⁶

➤ المحصول الزراعي والذي هو المنتج المحصود أو المجني من الممتلكات المؤسسة الحيوية في وقت الحصاد فقط.²⁷

– يطبق هذا المعيار على:

➤ الأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 40

➤ الممتلكات الغير ملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي الذي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 38.²⁸

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

➤ النباتات المثمرة bearer plants المتعلقة بالنشاط الزراعي حيث ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 16، وبالرغم من ذلك ينطبق هذا المعيار على المنتج الذي ينمو على تلك النباتات المثمرة.

➤ 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 (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي 16 عقود الإيجار).²⁹

²⁶ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 1.

²⁷ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 3

²⁸ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 2

²⁹ جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره ، ص ص 544-545

ثانيا : تعريفات عامة متعلقة بالمعيار

المصطلحات التالية تستخدم في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

النبات المثمر: هو نبات حي:

- يستخدم في إنتاج أو توريد منتج زراعي مثل أشجار الزيتون وغيرها.
- يتوقع أن ينتج ثمار (منتج بيولوجي) لأكثر من فترة واحدة.
- من المستبعد (غير محتمل بدرجة كبيرة) بيعه على أنه منتج زراعي، باستثناء مبيعات الخردة العرضية. ويعتبر المنتج الذي ينمو على النباتات المثمرة أصلا بيولوجيا.

لا يعتبر ما يلي نباتات مثمرة:

- النباتات المزروعة إلى أن تحصد على أنها منتج زراعي مثل أشجار يتم تنميتها لاستخدامها كخشب.
- النباتات المزروعة لإنتاج منتج زراعي يكون هناك احتمالا تستبعد أن المنشأة سوف أيضا تحصد وتبيع النبات على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخردة العرضية مثل الأشجار التي يتم زراعتها لأجل ثمارها وخشبها.

➤ المحاصيل السنوية مثل الذرة والقمح.³⁰

- **السوق النشط:** هو السوق التي تلي فيه جميع الشروط التالية:

- البنود التي تتم المتاجرة بها في داخل السوق متجانسة.
- يمكن عادة إيجاد المشتريين والبائعين الراغبين في أي وقت
- الأسعار متوفرة للجمهور

- **القيمة الدفترية:** المبلغ المعترف به لأصل في الميزانية العمومية

- **القيمة العادلة:** هو المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس متكافئ.

تعتمد القيمة العادلة للأصل على موقعه وحالته الحاليين نتيجة لذلك.

³⁰ جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 545 - 555

- المنح الحكومية: كما تم تعريفها بالمعيار المحاسبي الدولي العشرون "المحاسبة على المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".³¹

- تاريخ النفاذ والانتقال:

يصبح هذا المعيار ساري المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) 2003 أو بعد هذا التاريخ ويشجع التطبيق الأبعد.³²

لا يضع هذا المعيار أية أحكام انتقالية معينة تتم المحاسبة على تبني هذا المعيار طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي الثامن "صافي الربح أو الخسارة للفترة، الأخطاء الجهوية والتغيرات في السياسات المحاسبية".³³

الفرع الثاني : متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

تعرف المتطلبات بأنها تعريف بشكل المعيار ووصف لما يستطيع هذا المعيار أن يقوم به لأداء وظيفته التي صمم من أجلها.

أولاً : الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار

1. الاعتراف بالأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي IAS41

يجب على المنشأة أن تعترف بالأصل الحيوي أو المحصول الزراعي عندما وفقط عندما:

- 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.³⁴

³¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره، الفقرة 8

³² المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره، الفقرة 58

³³ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره، الفقرة 59

³⁴ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره، الفقرة 10

في النشاط الزراعي يستدل على السيطرة بالملكية القانونية للماشية، وبوضع علامات تجارية أو التعليم على الماشية عند الامتلاك أو الولادة أو الفطام كما تقيم المنافع المستقبلية من خلال قياس الخصائص المادية الهامة.³⁵

– المكاسب والخسائر:

➤ يجب تضمين المكسب أو الخسارة الناشئة عند الاعتراف الأولي للأصل الحيوي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، ومن المتغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصل الحيوي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها.³⁶

➤ 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 التي نشأت فيها.³⁷

– المنح الحكومية:

➤ يجب الاعتراف بالمنحة الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحة منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كدخل عندما فقط عندما تصبح المنحة الحكومية قابلة للاستلام.³⁸

➤ يجب على المنشأة إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة المشروطة (وتشمل عندما تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة عدم الانخراط في نشاط زراعي معين) الاعتراف بالمنحة كدخل عندما فقط عندما يتم تلبية الشروط الملحقه بالمنحة الحكومية.³⁹

³⁵ المحاسبة الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 87

³⁶ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره، الفقرة 26

³⁷ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره، الفقرة 28

³⁸ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره، الفقرة 34

³⁹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره، الفقرة 35

2. القياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي IAS 41

1.2. تعريف القياس المحاسبي:

هو تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالشركة مع عدم إهمال البيانات التي ليس لها طبيعة كمية. كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA القياس كما يلي: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.⁴⁰

2.2. القياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

يجب قياس:

- الأصل الحيوي منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بتكلفة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة⁴¹، باستثناء الحالة التي لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية، في هذه الحالة يقاس بتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك وخسائر قيمة.⁴²
- المحصول الزراعي المجني (المحصول) من الموجودات الحيوية للمنشأة بتكلفة العادلة مطروحا منه تكاليف نقطة البيع المقدرة في الوقت الحصاد.⁴³
- الأصل الحيواني منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل إقفال المؤسسة لحساباتها بتكلفة بموثوقية، وفي هذه الحالة يقاس بالتكلفة مطروحا منه أي اهتلاك وخسارة قيمة.⁴⁴

⁴⁰ إبراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 28

⁴¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره، الفقرة 12

⁴² المحاسبة الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 81

⁴³ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره، الفقرة 13

⁴⁴ المحاسبة الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 87

➤ تشمل تكاليف نقطة البيع المقدرة العملات للوسطاء والمتعاملين، الضرائب للهيئات التشريعية وبورصات السلع وضرائب التحويل والرسوم لا تشمل تكاليف نقطة البيع المقدرة المواصلات وتكاليف أخرى ضرورية لإحضار الموجودات إلى السوق.⁴⁵

ثانيا : العرض و الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار

1. العرض المحاسبي للأصول البيولوجية:

يجب على المنشأة عرض:

- القيمة الدفترية لموجوداتها الحيوية بشكل منفصل في صلب بياناتها المالية.⁴⁶
- 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
- تغيرات أخرى.⁴⁷

2. الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية :

1.2. التعريف : الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش، والملاحظات، والجداول المكتملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة

⁴⁵ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 14.

⁴⁶ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 39

⁴⁷ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 50

وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة للإطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية، يبين أن موضوع الإفصاح المحاسبي لا يقتصر فقط على القوائم المالية وإنما يضم كافة المعلومات الضرورية المتاحة في التقارير المالية كما ركز على ضرورة ملائمة تلك المعلومات لحاجة المستفيدين.⁴⁸

2.2 شروط الإفصاح المحاسبي:

يجب على المنشأة أن تفصح عن ;

– مجموع المكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الحالية عند الاعتراف الأولي بالموجودات الحيوية وبالمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للموجودات الحيوية.⁴⁹

– تقدم وصف كمي لكل فئة من الموجودات الحيوية لتمييز بين الموجودات الحيوية.⁵⁰

– تصف إذا لم 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 ل:

◀ كل فئة من الموجودات المنشأة الحيوية في نهاية الفترة

◀ منتجات المحصول الزراعي خلال الفترة.⁵¹

⁴⁸ 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 , ص 21

⁴⁹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره , الفقرة 40

⁵⁰ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره , الفقرة 41

⁵¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره , الفقرة 46

- الطرق والفرضيات المهمة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل فئة من المحصول الزراعي وكل فئة من الموجودات الحيوية.⁵²
 - تفصح عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت البيع للمحصول الزراعي المحصود خلال الفترة المحددة في وقت الحصاد.⁵³
 - وجود القيمة الدفترية للموجودات الحيوية المقيدة ملكيتها والقيمة الدفترية للموجودات الحيوية المرهونة كضمان للمطلوبات.
 - مبلغ الالتزامات لتطوير أو امتلاك الموجودات الحيوية
 - استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي.⁵⁴
 - في حالة قياسها للموجودات الحيوية بتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك متراكم وأي خسائر انخفاض قيمته متراكمة في نهاية الفترة الإفصاح عن هذه الموجودات الحيوية:
- ◀ وصف للموجودات الحيوية
- ◀ تفسير لعدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية.
- ◀ مدى التقديرات التي يتوقع أن تقع القيمة العادلة خلالها إلى حد كبير
- ◀ طريقة الاهتلاك المستخدمة
- ◀ الأعمار النافعة أو معدلات الاهتلاك المستخدمة
- ◀ إجمالي القيمة الدفترية والاهتلاك المتراكم في بداية ونهاية الفترة.⁵⁵

⁵² المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ،الفقرة 47

⁵³ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 48

⁵⁴ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 49

⁵⁵ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ،الفقرة 54

◀ خسائر وانخفاض القيمة.⁵⁶

- تفصح لتلك الموجودات الحيوية، التي كانت تقاس سابقا بالتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك متراكم وأي 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.⁵⁷

المنح الحكومية: يجب على المنشأة الإفصاح عن الأمور التالية:

◀ طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية

◀ شروط غير محققة ومخصصات أخرى ملحقه بالمنح الحكومية

◀ انخفاضات مهمة متوقعة في مستوى المنح الحكومية.⁵⁸

الإفصاح عن حقيقة تطبيق المؤسسة للمعيار، وفي حالة تطبيقه للفترات التي تبدأ قبل الأول من يناير 2003.⁵⁹

في الأخير يمكن القول أن النشاط الفلاحي يعتبر من أهم الأنشطة الاقتصادية في العالم و هذا راجع لأهميته و التي تتمثل في توفير مختلف المنتجات الفلاحية.

⁵⁶ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 55

⁵⁷ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 56

⁵⁸ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 57

⁵⁹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 58

المبحث الثاني: الدراسات السابقة و علاقتها مع دراسة الباحث

يعتبر استطلاع الأبحاث و الدراسات السابقة من أهم مراحل المنهجية في البحث العلمي بهدف التعرف على المساهمات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.

لقد قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين : المطلب الأول يعرض الدراسات السابقة و المطلب الثاني يتمثل في المقارنة بين هذه الدراسات.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

لقد تعددت الدراسات السابقة التي تخص موضوع الدراسة منها من هي باللغة العربية و أخرى باللغة الأجنبية. سنعرض في هذا المطلب أهم هذه الدراسات.

الفرع الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية

في هذا الجزء سنقوم بعرض الدراسات السابقة باللغة العربية .

1. دراسة سنان زهير محمد جميل 2006، معالجة محاسبة التكاليف المنتجات العرضية وإيراداتها

في المنشآت الزراعية:

يمكن حصر مشكلة البحث في كيفية التفرقة بين المنتجات العرضية والمنتجات المشتركة والرئيسية في المنشآت الزراعية حيث هنالك اتجاهين مختلفين في المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية في الوحدات الزراعية والتأثير الكبير لكل معالجة محاسبية على ميزانية المزرعة وعلى صافي نتيجة نشاطاتها، هنا يهدف الباحث إلى توضيح مفهوم المنتجات العرضية في المنشآت الزراعية وطرق معالجتها محاسبيا واختيار تقييم وتأثير كل طريقة على صافي نتيجة النشاط وعلى المركز المالي للمزرعة واختيار أفضل الطرق وأكثرها موضوعية بما يتطابق مع المبادئ والفروض المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

اتباع الباحث المنهج الوصفي واعتماده على أسلوب الدراسة النظرية عن طريق الفحص النظري للمنتجات العرضية في المنشآت الزراعية وأيضا على المراجع العربية من الرسائل العلمية والكتب.

هنا توصل الباحث إلى أن النشاط الزراعي يعتبر من أهم الأنشطة الاقتصادية إذ يعد أحد المكونات الأساسية لبناء الاقتصاد الوطني فهو مصدر للغذاء ويمكن تقسيمه إلى النشاط النباتي والحيواني ونشاط الصناعات الغذائية.

تمر البساتين وحدائق الفاكهة بثلاث أدوار وهي: دور الإنشاء والتكوين، ودور الإثمار والإنتاج، ودور التدهور والاضمحلال، ووجود اتجاهان في معالجة تكاليف وإيرادات المنتجات العرضية في الوحدات الزراعية، الأول يؤكد على قفل المصاريف كافة الخاصة بهذه المنتجات وقفل إيراداتها في الجانب الدائن من الحساب، والثاني يؤكد على ضرورة فتح حساب مستقبل باسم حساب المنتجات العرضية ويكون مدينا بمصاريفها ودائنا بإيراداتها ومحمل الربح أو خسارة هذا الحساب، يقفل من حساب أ.خ البساتين، وأن الاتجاه الثاني هو الأصح والأكثر موضوعية في المعالجة المحاسبية.

2. دراسة جمانة حنظل التميمي، كفاح جبار حسن 2012، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11، دراسة تحليلية مقارنة:

تكمن مشكلة البحث في التساؤل الآتي:

هل هناك اختلافا في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي المعتمدة في المعيار الدولي رقم 41 عنها في القاعدة العراقية رقم 11، وما الاختلافات، وكيف يمكن إيجاد التوافق بين القاعدة والمعيار؟، هدفت هذه الدراسة إلى تقويم القاعدة العراقية رقم 11 من خلال إجراء مقارنة مابين المعيار الدولي رقم 41 والقاعدة العراقية رقم 11 لإيجاد أوجه التشابه في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي، وتحديد مواطن الاختلاف، حيث توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- المعيار الدولي يعتمد على القيمة العادلة في مسألة قياس وتقييم الموجودات البيولوجية إلا أن القاعدة العراقية تعتمد في تقييم القطيع الإنتاجي، أما إذا كان القطيع تجاريا فعلى أساس الكلفة أو السوق أيهما أقل، وأنه ليس هناك أي اختلاف في مسألة الاعتراف بالموجودات البيولوجية بين المعيار الدولي والقاعدة العراقية، حيث يتم الاعتراف بالمحاصيل الزراعية في المعيار الدولي عندما تسيطر الشركة على هذه المحاصيل وتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية، أما القاعدة العراقية فقد أشارت إلى أنه يتم الاعتراف بالمحاصيل الزراعية إذا كان الهدف من المحاصيل الزراعية هو إنشاء المشروع الزراعي.

في حين يتم قياسها في القاعدة العراقية على أساس الكلفة أو السوق أيهما أقل إلا أنه ميز المغروسات المعمرة في عمليات القياس، أما المعيار الدولي فيستخدم القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مع الإفصاح عن كل الأرباح والخسائر الناجمة أثناء الفترة الحالية.

3. دراسة محمد عبد الرحمن إدريس سبيل 2013، محاسبة التكاليف الزراعية ودورها في تجنب الإعصار المالي في المشاريع الزراعية السودانية:

تمثلت مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

هل واجه المشروع والمزارعون إعصار مالي في فترة هذه الدراسة؟ وهل يوجد نظام محاسبي يركز على نظام محاسبة التكاليف الزراعية في مشروع قندتو الزراعي ومدى استخدام التكنولوجيا العلمية ونظام البرامج الجاهزة والنظم المحسوبة في هذا المشروع، وإلى أي مدى يتسم العاملون بمشروع قندتو بالخبرة والدراية بنظم محاسبة التكاليف؟ هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع محاسبة التكاليف الزراعية في مشروع قندتو واقترح وسائل منهجية وأطر علمية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف الزراعية، وإيجاد حلول لبعض التساؤلات المطروحة من قبل مستخدمي القوائم المالية والسعي لإيجاد مقارنة تعتمد على الأساس العلمي لتصميم أنظمة محاسبية وتكاليفية للمشاريع الزراعية بصفة أشمل تفيد المزارعين وإرادات المشاريع الزراعية.

اعتمد الباحث المنهج التاريخي لمعرفة تاريخ ونشأة المحاسبة وتطورها حتى ظهور محاسبة التكاليف والمنهج الوصفي من أجل التعريف بمحاسبة التكاليف الزراعية في وصف النظام المحاسبي بمشروع قندتو الزراعي.

هنا توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- عدم كفاية المستندات والدفاتر المحاسبية التي تمكن من تطبيق محاسبة التكاليف الزراعية بمشروع قندتو الزراعي وأن غالبية المزارعين يتم تمويلهم عبر البنك الزراعي السوداني، ولكن المستندات المتوفرة لا تمكن من تصميم نظام محاسبة التكاليف الزراعية، ليس هناك مقابلة تؤكد صرف التمويل أو القروض على النشاط الزراعي كاملا وهناك تأخير في مواعيد توفير التمويل على العمليات الزراعية مع اقتصره في أغلب الأحيان على التمويل العيني فقط، في حين لا يتم إعداد أي نوع من التقارير والقوائم التي توضح نتائج الأعمال

الزراعية سنويا، وعدم الاهتمام بتقدير التمويل لتكاليف الحصاد والنقل والتخزين، ومدى تأثيره في عملية التسويق الاقتصادي للمحاصيل الزراعية.

4. دراسة منى كامل حمد 2013، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمعيار المحاسبي في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية، مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11:

تكمن مشكلة البحث في أن القاعدة المحاسبية العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي والتي أقرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق في عام 1998 قد تم بناؤها على خلفية البيئة الاقتصادية العراقية وفي ظل نظام اقتصادي مخطط مركزيا والتي سبقت صدور المعيار المحاسبي الدولي (الزراعة) لم تخضع إلى أية تعديلات بالرغم من التغيرات الواسعة التي حدثت في البيئة الاقتصادية العراقية والدولية والتوجه العالمي إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية، هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية المعايير المحاسبية الدولية وإستراتيجية التوافق معها ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 41 وإجراء دراسة تحليلية مقارنة للقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

توصلت الباحثة إلى نتائج متعددة أهمها:

التنظيم المحاسبي في العراق بحاجة إلى قاعدة محاسبية شاملة بشأن أساسيات الاعتراف بالأصول البيولوجية وقياسها والإفصاح عنها تتناسب مع التغيرات في البيئة الاقتصادية المحلية الدولية وتوافقها مع المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى، ومن جهة صدور القواعد المحاسبية العراقية دون أن تلحق بها التفسيرات الكافية وحالات من التطبيق العلمي لبعض المعالجات لواردة فيها، واعتبار المعايير المحاسبية الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في أنحاء العالم، ومدى تأثيرها على النظام السياسي والميزان الفكري بين القطاع العام والخاص وتبنيها نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي.

5. دراسة إبراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، 2015، القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف

الأصول الزراعية وأثرها في قرارات مستخدمي القوائم المالية:

تمثلت مشكلة الدراسة في:

مدى تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية وتأثيرها في تحديد تكاليف الأصول البيولوجية الزراعية، وهل تطبيق المفاهيم المحاسبية يؤثر في تحديد هذه التكاليف، ومدى تطبيق خصائص الاعتراف بالبند الواردة بالمعيار IAS 41 في القوائم المالية وتأثيره على محاسبة تكاليف الأصول البيولوجية الزراعية؟، ومدى تأثير الإفصاح عن محاسبة تكاليف لهذه الأصول في مستخدمي القوائم المالية؟

هدفت الدراسة إلى:

- التعرف على تطبيق محاسبة تكاليف الأصول الزراعية (البيولوجية) وانعكاساتها على واقع القوائم المالية ونتائج الأعمال، ومعرفة الإفصاح والقياس عن هذه التكاليف في القوائم المالية.
- بيان أثر اعتبار تكاليف الأصول الزراعية (البيولوجية) غير المفصح عنها كأصول في القوائم المالية وتأثيرها على دلالة القوائم المالية، حصر وتحديد مشكلات القياس المحاسبي عن الأصول الزراعية (البيولوجية) واقتراح الحلول المناسبة لها، لتلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية.
- تقييم مدى الاعتماد على المعيار الدولي رقم 41 للتطبيقات المحاسبية الخاصة بالأصول الزراعية (البيولوجية) بالنشاط الزراعي في السودان.
- استخدم الباحث المنهج الاستنباطي والوصفي لاختيار فرضية الدراسة وتمثلت مصادر الدراسة في المصادر الأولية (القوائم المالية، المقابلات الشخصية، الملاحظة والاستبيان) والمصادر الثانوية (الكتب والمراجع والرسائل الجامعية).

توصل الباحث إلى:

- إتباع نظام التكاليف في القطاع الزراعي يحتاج إلى الرقابة والتخطيط، وتميز النشاط الزراعي بمجموعة من الخصائص ومدى تأثير هذه الخصائص على عملية القياس والإفصاح المحاسبي.

- وأن قياس الأصول البيولوجية في تاريخ الميزانية بقيمتها العادلة يؤدي إلى أن هذه الأصول تعبر عن قيمتها الحقيقية في تاريخ كل الميزانية.
- إن اختيار تطبيق نظريات تحميل التكاليف يؤدي إلى كفاءة الأداء المالي والمحاسبي في مشروعات زراعية من جهة ومن جهة أخرى اعتبار القطاع الزراعي من القطاعات الجاذبة للاستثمار والتي تحتاج إلى ضرورة الاهتمام بجوانب محاسبية لجذب المزيد من الاستثمارات.

6. دراسة وليد عمر البشير إبراهيم، 2016، مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان والمعيار الدولي رقم 41:

تكمن مشكلة البحث في الحاجة إلى دراسة المعالجات المحاسبية من الجانب التطبيقي والمتمثلة في طريقة عرض وقياس الأصول البيولوجية والإفصاح عنها في القوائم المالية في المنشآت الزراعية المختلفة في السودان ومقارنتها مع المعيار الدولي رقم 41 الخاص بالنشاط الزراعي ومعرفة مدى التشابه أو الاختلاف والمشكلات التي تعوق تطبيق المعيار إن وجدت.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق الشركات الزراعية السودانية المعيار الدولي رقم 41 ومدى اختلاف في الممارسة المحاسبية في الشركات الزراعية السودانية، وما هي أسبابه.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والوصفي التحليلي لتناسبه مع الدراسة عن طريق جمع المعلومات من المصادر الأولية من خلال الاستبيان يوزع على العاملين في المنشآت الزراعية وشركات الألبان وشركات الدواجن السودانية بولاية الخرطوم أما المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب والمراجع والدوريات العلمية والبحوث والدراسات السابقة، حيث توصل الباحث إلى أن على المنشأة الاعتراف بالأصل البيولوجي عندما تسيطر عليه كنتيجة لأحداث سابقة وعندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

وتضمنين المكاسب أو الخسائر الناشئة عند الاعتراف الأولي لأصل بيولوجي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها.

الشركات الزراعية غير ملزمة في السودان بتطبيق المعيار، حيث توفقت هذه الشركات مع المعيار حتى تستفيد من جلب أموال المستثمرين الأجانب، وإن معظمها تستخدم أصول بيولوجية في العمليات الزراعية في ولاية الخرطوم تستند إلى بعض بنود المعيار في إعداد قوائمها المالية وليست كل البنود.

7. دراسة سناء مسوده، محمد دقاسة 2017، معوقات القيمة العادلة في محاسبة الأصول

البيولوجية وفق المعيار الدولي 41 "الزراعة":

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة أهم المعوقات المرتبطة في طبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية ومعالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة لهذه الأصول وأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

هدفت الدراسة إلى معرفة أهم المعوقات المرتبطة بقياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية والتي تواجه الشركات الزراعية الأردنية مع دراسة أهم المعوقات المتعلقة بأسس قياس القيمة العادلة للتغيرات التي تحدث نتيجة التحول البيولوجي، هنا تم الاعتماد على مصدرين لجمع البيانات: المصادر الأولية التي تمثلت في استبيان يوزع على أفراد العاملين في الشركات الزراعية الأردنية أما المصادر الثانوية فتمثلت في الأدبيات النظرية والدوريات العربية والأجنبية والمعيار المحاسبي الدولي 41، حيث توصل الباحث إلى عدة نتائج منها:

ارتفاع معوقات معالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وضرورة الاعتماد على القيمة العادلة في قياس دخل الشركات الزراعية من جهة، ومن جهة أخرى ظهور معوقات مرتبطة بطبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية والتزام الشركات الزراعية الأردنية قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة منذ المرحلة الأولى للإنتاج والمراحل اللاحقة وأخرى مرتبطة بأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية ووجود عدة أسس لقياسها.

8. حاموش محمد 2020، المعالجة المحاسبية للمشاريع الزراعية في لبنان وكيفية قياس القيمة

العادلة للأصول البيولوجية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 41:

تمثلت إشكالية الدراسة في متى يجب الاعتراف محاسبيا بالأصل البيولوجي وكيف يتم القياس المحاسبي لها والإفصاح المحاسبي للمكاسب والخسائر الناجمة عنها في البيانات المالية، وكيفية المعالجة المحاسبية للاستهلاك

والانخفاض في قيمتها وكيفية تصنيفها في المشاريع الزراعية وما هي الحسابات التي يمكن استخدامها في التسجيلات المحاسبية والدفاتر والسجلات المحاسبية اللازمة؟ حيث هدفت الدراسة إلى وضع القواعد التطبيقية للمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية التي تستخدمها المشاريع الزراعية في استثماراتها.

توصل الباحث إلى:

- أن المشاريع الزراعية في لبنان هي بغالبيتها مشاريع فردية صغيرة الحجم تعاني من مشاكل التمويل، تحتاج إلى تطوير قدراتها وإنتاجيتها وضمان إستمراريتها، وافتقادها إلى الأصول والمبادئ الصحيحة التي تتم على أساسها المعالجة المحاسبية لعملياتها ومختلف الأنشطة الزراعية التي تمارسها.
- وضع لائحة حسابات للمشاريع الزراعية مع قواعد تشغيلها، إضافة إلى تحديد أبرز السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بالمشاريع الزراعية.
- وضع قواعد قياس للتكلفة والقيمة العادلة للأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41، مع تحديد مستوى الإفصاح اللازم في البيانات المالية.

9. دراسة حنان لونيس 2020، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي

المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل المطروح كيف يمكن تسجيل الأصول المحاسبية وإعطاء تصور لإطارها المحاسبي الخاص بها؟ هدفت الدراسة إلى معرفة عناصر الأصول البيولوجية المكونة للنشاط الفلاحي وكيف يتم تطويرها والتعرف على ما جاء به المعيار المحاسبي رقم 41 ومحاولة إعطاء تصور مصغر لمخطط محاسبي خاص بالقطاع الفلاحي، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي حيث قامت بوصف الأصول البيولوجية والنشاط الفلاحي وتطرت أيضا إلى عمليات التسجيل المحاسبي لمعاملاتها وقامت أيضا بالاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل المحاسبة والنظام المحاسبي المالي بشكل عام للحصول على مخطط محاسبي فلاحي مصغر.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها:

- للقطاع الفلاحي محاسبة مبسطة وليست معقدة، حيث أن التعقيد يكمن في أنشطتها المتعددة التي في بعض الحالات يصعب تشخيصها ومعرفة تسجيل أو الحساب المحاسبي المناسب لها.

- وأن ليس هناك اختلاف كبير بين ما يتم التعامل به بالجانب المحاسبي لها مع ما هو مذكور في المعيار المحاسبي رقم 41 إلا في النقاط البسيطة كالقيمة العادلة.
- وأغلب المنتجات الفلاحية النباتية والحيوانية تعتبر من التثبتات حيث يتم اهتلاكها واستخراج بضائع أو منتجات منها.
- ووجود بعض الاختلافات ما بين ما هو مطبق في محاسبة القطاع الفلاحي وما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

الفرع الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

في هذا الجزء سنقوم بعرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية .

1. دراسة lisa jack، 2006، عنوان الدراسة: protecting agricultural accounting in the UK:

تبحث هذه المقالة في ممارسة محاسبية معينة سائدة في القطاع الزراعي في المملكة المتحدة وتكشف غطاء الشرعية الذي يبدو أنه يحمي هذه الممارسة، الهدف من هذه الدراسة هو إظهار أنه حتى الممارسات المحاسبية البسيطة نسبيا يمكن أن يكون لها أغلفة كثيفة من المعايير والشرعيات التي تم إنشاؤها حولها، اكتشاف مثال غير عادي للممارسة المحاسبية للمؤسسة، محاسبة الهامش الإجمالي الزراعي كمعيار في مجال لم يتم بحثه جيدا، الزراعة البريطانية لدراسة طبيعة الشرعية المرتبطة بهذه الممارسات واقتراح أنه من المهم في هذه الحالة التحدث عن الشرعية كعملية خلقت مظلة من الشرعية التي تحمي الممارسة وتلك التي تعيد إنتاجها لضمان بقائها.

تظهر نتائج هذه الدراسة أن هناك سمات بشرية وفردية أخرى تشارك في إدانة شكل الهامش الإجمالي، واعتقاد راسخ بأن التعرض المتكرر للمعلومات المحاسبية واستخدام المتسق للطريقة نفسها يثقف المجتمع الزراعي ويساعده على ضمان بقاء أعماله، وتقدم هذه المقالة مساهمة في السؤال الذي طرحه كاروتز من خلال استكشاف مجال تنظيمي حيث يوجد فصل كبير يجب ملاحظته بين الجهات الفاعلة وبين النظرية والتطبيق العلمي، وأنه من الممكن مراقبة المؤسسة خلال هذه الفترة ومراقبة ظهور الممارسات المبتكرة بين المزارعين أنفسهم، وأن المؤسسات يتم إنشائها داخل هياكل غير مترابطة بشكل غير محكم ; وأن الممارسات غير قانونية تماما ويمارسونها بشكل حصري، واكتشاف كيفية استخدام الهامش الإجمالي.

2. دراسة Ari kamayanti ، Ajidedi mulawarman ، 2014،، عنوان الدراسة ؛ **Biobgical assets valuation reconstruction: Acritical study of IAS 41 on agricultral accounting in :indonesion farmers**

تعتبر هذه المقالة عبارة عن مراجعة متعمقة للمعيار المحاسبي الدولي IAS 41 من بعدين: البعد التقني النظري، وبعد الأهمية في آن واحد، حيث هدفت الدراسة إلى توقع الخطر المحتمل للتقييم الناجم عن مركزية الشعار النقدي في المحاسبة.

استخدمت هذه الدراسة المنهجية العرقية الموسعة مع التفكيك كأسلوب بحث وتمت على مرحلتين: تتمثل المرحلة الأولى في إيجاد البعد التقني وبعد المعنى من خلال دراسة عرقية منهجية، والمرحلة الثانية هي تفكيك وإضافة القيم وما وجد من الخطوة الأولى خاصة من دراسة المنهج العرقي لإعادة بناء مفهوم كمعيار المحاسبة الزراعية الذي يمثل المعيار المحاسبي الدولي IAS 41.

هنا توصل الباحث إلى أن مفهوم التقييم في المحاسبة يعد أمرا مهما لأنه يمكن أن يوفر معلومات مفيدة لأطراف معينة، واستخدام طريقة القيمة العادلة، للتقييم على أساس سعر السوق كما هو مستخدم في المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 وقياسها بموثوقية، وأن الزراعة في أندونيسيا لها طريقتها الخاصة في تقييم الأصول البيولوجية، وعدم اعتمادها على المال كمؤشر لتقييمها، في النهاية يمكن أن تكون ممارسات المحاسبة الزراعية أكثر ملائمة للمزارعين إذا تم تطوير مفاهيمها من المزارعين أنفسهم.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استخراج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف.

الفرع الأول : أوجه التشابه بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت لموضوع المحاسبة الزراعية والمعيار المحاسبي الدولي IAS 41 والأصول البيولوجية وكيفية الاعتراف بها وقياسها وعرض معلوماتها والإفصاح عنها، الذي تناولته من زوايا مختلفة وقد تنوعت هذه الدراسات بين الوطنية، العربية، والأجنبية، في حين دراسة الباحث هي دراسة متممة للدراسات السابقة بحيث اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك وهو بيان كيفية الاعتراف بالأصول البيولوجية من

قبل المؤسسات الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 وشروط الإفصاح عن معلوماتها، واتفقت أيضا على تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وعلى المؤسسة أن تعترف بالأصول البيولوجية فقط عندما تسيطر المؤسسة على هذه الأصول وتتوقع منافع اقتصادية منها ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، واعتبار النشاط الزراعي من أهم الأنشطة الاقتصادية، وتم تقسيمه إلى ثلاث أنشطة: النشاط النباتي، النشاط الحيواني، ونشاط الصناعات الغذائية، واتفقت الدراسات أيضا إلى تقسيم الأصول البيولوجية إلى أصول بيولوجية حيوانية وأصول بيولوجية نباتية.

الفرع الثاني : أوجه الاختلاف بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة

يوجد عدة اختلافات بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، تمثلت هذه الاختلافات في:

- **الاختلاف الأول من حيث المكان والزمان:** تمت الدراسة الحالية في عين تموشنت سنة 2021 بينما أغلب الدراسات السابقة تمت في بيئات وطنية، عربية، أجنبية، وأزمنة مختلفة كدراسة حنان لونيس ودراسة منى كامل حمد.
- **الاختلاف الثاني من حيث حدود الدراسة:** تناولت الدراسة الحالية الإطار النظري والتطبيقي للأصول البيولوجية والنشاط الزراعي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 وبيان كيفية المعالجة المحاسبية لها والتعرف على ما جاء به هذا المعيار على خلاف الدراسات السابقة التي أغلبها دراسات ميدانية كدراسة محمد عبد الرحمن إدريس سبيل ودراسات مقارنة كدراسة جمانة حنظل تميمي وكفاح جبار حسن.
- **الاختلاف الثالث من حيث الإشكالية:** هدفت الدراسة الحالية إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وما هي الإفصاحات اللازمة لها وكيفية قياسها والاعتراف بها من قبل المؤسسة الزراعية، أما الدراسات السابقة فتناولت متغيرات مختلفة نذكر منها:
 - أ. كيفية التفرقة بين المنتجات العرضية والمنتجات المشتركة والرئيسية في المؤسسات الزراعية.
 - ب. كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية والتسجيل المحاسبي الخاص بها
 - ت. متى يجب الاعتراف بالأصول البيولوجية من قبل المؤسسة

ث. مدى تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية وتأثيرها في تحديد تكاليف الأصول البيولوجية الزراعية.

ج. الاختلاف في التطبيقات المحاسبية الخاصة في النشاط الزراعي المعتمدة في المعيار المحاسبي الدولي رقم

41 عنها عن القاعدة العراقية رقم 11.

خلاصة

من خلال دراستنا لهذا الفصل نكون قد تعرفنا على النشاط الفلاحي، الأصول البيولوجية و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

يتكون النشاط الفلاحي من النشاط النباتي، النشاط الحيواني، نشاط الصناعات الغذائية. و يعتبر من أهم الأنشطة الاقتصادية لأي دولة و هذا لأنه يوفر المنتوجات الفلاحية بكل أنواعها.

يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 بتنظيم النشاط الفلاحي عن طريق توفير الطرق و القواعد التي تساعد في عملية الاعتراف، التقييم، العرض و الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية.

الفصل الثاني

تمهيد

إن الجانب النظري الذي تم التعرض له سابقا لا بد من إعطائه بعد آخر من خلال دراسة المعلومات المدرجة في الفصل الأول و تحليلها , يهدف هذا الفصل بشكل أساسي إلى إعطاء أمثلة عن كيفية التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية في يومية المؤسسة و المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قوائمها المالية.

لقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : النظام المحاسبي المصغر الخاص بالقطاع الفلاحي و التسجيلات المحاسبية التابعة

المبحث الثاني : الاعتراف, القياس و الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية في القوائم المالية

المبحث الأول : النظام المحاسبي المصغر الخاص بالقطاع الفلاحي و التسجيلات المحاسبية التابعة

يعتبر النظام المحاسبي خطة تمثل مجموعة من الإجراءات و الخطوات الخاصة بالجانب التطبيقي للمحاسبة الذي يسمح بتخزين المعطيات القاعدية و تصنيفها و تقييمها و تسجيلها, و عرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

المطلب الأول : الفترة المالية, السجلات و المستندات المحاسبية

تعتبر السجلات و المستندات المحاسبية من أهم الوثائق التي تمسكها أي مؤسسة اقتصادية و التي تقوم بالتسجيل فيها مختلف العمليات التي تقوم بها من شراء, بيع, دفع المصاريف ... الخ.

الفرع الأول : الفترة المالية

قد يتناسب أو لا يتناسب بدء الدورة المالية في 1 يناير و انتهاءها في 31 ديسمبر من السنة مع طبيعة الأنشطة التي تمارسها المشاريع الزراعية كما هو الحال في المشاريع الصناعية و التجارية و الخدماتية . و من ثم تختار المؤسسة الزراعية تاريخ بدء الدورة المالية و تاريخ انتهائها (المفترض أن تكون سنة واحدة) بما يتناسب مع طبيعة النشاط الزراعي الذي تمارسه المؤسسة.

و يرى الباحث أن يكون تاريخ بدء الدورة المالية في بداية الشهر الذي تبدأ فيه المواسم الزراعية بحسب نوع النشاط الزراعي و من ثم يكون تاريخ انتهاء الدورة المالية في نهاية الشهر الثاني عشر المتمم للسنة. و إذا كانت المؤسسة تستثمر في عدة أنشطة زراعية مثل تربية الأسماك و تربية المواشي و زراعة أشجار الفاكهة فمن الأفضل أن تختار الدورة المالية التقليدية (من 1/1 إلى 12/31) كفترة مالية للمشروع⁶⁰.

⁶⁰ حاموش محمد, المعالجة المحاسبية للمشاريع الزراعية في لبنان و كيفية قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 41 مجلة الجنان, جامعة لبنان , لبنان , المجلد 7 , العدد 4 , 2020 , ص 99.

الفرع الثاني : السجلات و المستندات المحاسبية

يمكن أن تمسك المؤسسات الزراعية السجلات المحاسبية التقليدية و التي تمسك من قبل المؤسسات الصناعية و التجارية و الخدمائية. و لخصوصية القطاع الزراعي ينبغي عليها أن تمسك سجلات خاصة تسجل فيها تفاصيل النشاط الزراعي من أجل حسن سير و سلامة عملياتها و أنشطتها.

أولا : السجلات المحاسبية

دفتر اليومية : يسجل فيه المصاريف و المدفوعات و الإيرادات و المقبوضات اليومية كافة و يمكن الاستعانة بدفتر يومية مساعد و ذلك بحسب حاجات المؤسسة .

دفتر الأستاذ : ترحل العمليات المسجلة في دفتر اليومية كافة إلى دفتر الأستاذ. و يمكن الاستعانة بدفتر أستاذ مساعد، وذلك بحسب حاجات المؤسسة .

دفتر الجرد والميزانية.

ثانيا : المستندات المحاسبية

مستندات شراء المواشي والبيانات الجمركية في حالة الاستيراد.

مستندات شراء الشتول.

مستندات استلام المواشي.

مستندات شراء العلف.

مستندات شراء المستلزمات البيطرية ومستندات صرفها من المخزن.

مستندات شراء المستلزمات الزراعية ومستندات صرفها من المخزن.

محاضر جرد الأصول الثابتة البيولوجية والمادية ومحاضر جرد المخزون.

مستندات الأعباء الخارجية والمصاريف الأخرى.

مستندات الإيجار والإيجار التشغيلي والإيجار التمويلي.

مستندات بيع المواشي والإنتاج والمحاصيل والشمار والولادات والفراخ .

ثالثا : السجلات الخاصة

سجل الأصول الثابتة المادية : يسجل فيه نوع الأصل وتكلفة الشراء والعمر الإنتاجي و قسط الاهتلاك السنوي والاهتلاكات المتراكمة والقيمة الصافية في نهاية كل دورة مالية و الإضافات والاستبعادات والقيمة المقدرة في حالة إعادة التقويم والأسباب التي تستوجب إعادة التقويم.

سجل الأصول البيولوجية : تسجل فيه بيانات عن الأصل (الرقم والنوع) , سعر الشراء، تاريخ الشراء. وتاريخ التحويل من أنشطة أخرى إذا كان محولا، العمر، الوزن، المعالجات واللقاحات، وغيرها من المعلومات اللازمة.

سجل النفوق والتلف : ويسجل فيه نوع الأصل البيولوجي. معدل النفوق أو التلف الطبيعي , كمية وقيمة التالف أو النافق , الفروقات بالزيادة أو بالنقصان عن معدل التالف أو النافق الطبيعي.

سجل الإنتاج والمحاصيل : يسجل فيه نوع الأصل البيولوجي. كميات الإنتاج أو المحاصيل خلال الموسم (الدورة المالية يمكن أن تتضمن أكثر من موسم), وفي حال كانت المؤسسة الزراعية تمارس أكثر من نشاط زراعي . يسجل انتاج الأصل البيولوجي لكل مجموعة متجانسة من المواشي (بقر , غنم , ماعز) , وفي حال كون الأصل البيولوجي أشجارا متنوعة تسجل المحاصيل لكل مجموعة متجانسة (فواكه استوائية، فواكه ذات النواة، فواكه ذات البذور)، وليس بالضرورة تسجيل المحصول من الثمار لكل شجرة، وهذا ما يعقد الأمور، بل يتم التسجيل على أساس المساحة المزروعة أو أي أساس آخر متناسب.

سجل الولادات : تسجل فيه الولادات لكل نوع من الماشية بالكمية والنوعية والجنس⁶¹.

سجل اللقاحات والعناية البيطرية.

⁶¹ حاموش محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 100 - 101

المطلب الثاني : النظام المحاسبي المصغر الخاص بالقطاع الفلاحي

نظرا لعدم وجود نظام محاسبي خاص بالأصول البيولوجية و القطاع الفلاحي في الجزائر, و بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF و المعلومات التي قمنا بإدراجها في الفصل الأول يمكننا تصور نظام محاسبي مصغر خاص بالأصول البيولوجية و النشاط الفلاحي حيث قمنا بتخصيص حساب 24 (المتاح) الأصول البيولوجية النباتية و حساب 25 (المتاح) الأصول البيولوجية الحيوانية .

و بالتالي يمكن تصوره كما يلي :

الفرع الأول : تصور نظام محاسبي خاص بالقطاع الفلاحي

سنحاول في هذا الفرع ذكر و شرح مختلف العناصر المكونة للنظام المحاسبي الخاص بالقطاع الفلاحي.

أولا : التصنيفات

الصنف 1 : حساب رؤوس الأموال

تعتبر المؤسسات الاقتصادية الناشطة في القطاع الفلاحي مثلها مثل المؤسسات الاقتصادية, الإنتاجية, التجارية, الخدمية لها رأس مال, نتيجة, إعانات (الإعانات التي تدعم الأنشطة الزراعية), مؤونات و غيرها فهي تتعامل معها بنفس الطريقة و لها نفس الشروط ففي النهاية القطاع الفلاحي هو عبارة عن نشاط اقتصادي مختص في الجانب الفلاحي إذن لا يحدث تغيير في هذا الصنف

الصنف 2 : حسابات التثبيتات

هنا نلاحظ أنه يوجد العديد من التغيرات كون أن الأصول البيولوجية هي عبارة عن تثبيتات بالنسبة للمؤسسة حيث يمس التغيير :

◀ التثبيتات العينية التي تنقسم إلى أراضي فلاحية, عملية ترتيب و تهيئة الأراضي الفلاحية, بناءات, المنشآت التقنية و

المعدات و الأدوات الفلاحية و التثبيتات العينية الأخرى الخاصة بالنشاط الفلاحي .

◀ الأصول البيولوجية الجاري تنميتها حيث يقسم إلى الأصول البيولوجية النباتية الجاري تنميتها و الأصول البيولوجية

الحيوانية الجاري تنميتها و التسيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبات الأصول البيولوجية .

- ◀ الأصول البيولوجية النباتية و تتكون من : أشجار, نباتات , و أزهار و الأصول البيولوجية النباتية الأخرى .
- ◀ الأصول البيولوجية الحيوانية و تتكون من : مواشي, النحل , الحشرات, الأسماك و الحيوانات البحرية و الأصول البيولوجية الحيوانية الأخرى.

أما بخصوص حساب اهتلاك التثبيتات عن السندات فهو يتكون من اهتلاك :

◀ الأصول البيولوجية النباتية و الأصول البيولوجية الحيوانية.

أما بالنسبة لحسائر القيمة عن تثبيات فهو يتكون من خسائر قيمة عن :

◀ الأصول البيولوجية النباتية و الأصول البيولوجية الحيوانية.

الصف 3 : حسابات المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ

لا يحدث تغيير كبير في هذا الصف حيث يمس التغيير المواد الأولية و لوازم التي تتكون من أعلاف و مواد بيطرية أما بالنسبة للمخزونات فهي تتمثل في مخزون العلف مخزون المستلزمات الزراعية المستلزمات البيطرية و المخزون من الإنتاج سواء كان من المحاصيل أو من الإنتاج الحيواني .

الصف 4 : حسابات الغير

تتمثل التغييرات التي تمس هذا الصف و التي تتماشى مع القطاع الفلاحي في :

◀ بالنسبة للموردون يتكون من موردو المواشي, موردو الشتول و النباتات, موردو العلف و المغذيات, موردو المستلزمات البيطرية, موردو المستلزمات الزراعية .

◀ أما بالنسبة لباقي الحسابات فهي لا تتغير تبقى كما هي.

الصف 5 : الحسابات المالية

هي أيضا لا يحدث فيها أي تغيير فهي تأخذ نفس طريقة التعامل بها مثل القطاعات الأخرى لها بنوك و صندوق و ليس فيها أي اختلاف بالتعامل عن غيرها.

الصف 6 : حسابات الأعباء

يمكن ملاحظة التغيير في :

- المواد الأولية التي تتمثل في أعلاف مستهلكة و مواد بيطرية مستهلكة أما بخصوص أعباء المستخدمين فهي تتكون من أجور مستخدمي فلاحين و أجر البيطري .
- المخصصات الاهتلاكات و مؤونات و خسائر القيمة فهي تتكون : من المخصصات الاهتلاكات و مؤونات و خسائر القيمة الفلاحية.

الصف 7 : حسابات المنتوجات

في هذا الصف لا يوجد أي تغيرات مثلها مثل المؤسسات الاقتصادية التي تطبق النظام المحاسبي المالي SCF

ملاحظة :

تطبق المؤسسات الاقتصادية الناشطة في القطاع الفلاحي النظام المحاسبي القطاعي الخاص بالنشاط الفلاحي بالإضافة إلى النظام المحاسبي المالي SCF لأن المؤسسة الفلاحية تعتبر مؤسسة اقتصادية ناشطة في قطاع معين و هو القطاع الفلاحي . من أجل الإطلاع على مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي أنظر الملحق رقم 1 .

ثانيا : النظام المحاسبي المصغر الخاص بالقطاع الفلاحي

من خلال ما سبق يمكن استخلاص النظام المحاسبي المصغر الخاص بالقطاع الفلاحي حيث تم التركيز على الأصول البيولوجية و الحسابات التي تتماشى معها مع بقاء الحسابات الأخرى بدون تغيير و هذا بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي و الأمثلة المدرجة في كتاب المحاسبة القطاعية

يمكن تصوره كما يلي :

مدونة الحسابات الخاصة بالقطاع الفلاحي

الصف الأول - حسابات رؤوس الأموال (بدون تغيير)

الصف 2 - حسابات التثبيتات.

20 — التثبيتات المعنوية.

203 — مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

204 — برمجيات المعلوماتية وما شابهها

205 — الامتيازات وحقوق الاستثمار الزراعي و البراءات و الرخص و العلامات الزراعية

207 — فارق الاقتناء

208 — التثبيتات المعنوية الأخرى

21 — التثبيتات العينية.

211 — الأراضي الفلاحية

212 — عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الفلاحية

213 — البناءات

215 — المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الفلاحية

218 — التثبيتات العينية الفلاحية الأخرى

22 - التثبيتات في شكل امتياز (بدون تغيير)

23 - الأصول البيولوجية الجاري تنميتها

234— الأصول البيولوجية النباتية الجاري تنميتها

235— الأصول البيولوجية الحيوانية الجاري تنميتها

238— التسيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات الأصول البيولوجية

24 - الأصول البيولوجية النباتية

240— الأشجار

241— النباتات و الأزهار

242— الأصول البيولوجية النباتية الأخرى

25- الأصول البيولوجية الحيوانية

250— مواشي

251— النحل و الحشرات

252— الأسماك و الحيوانات البحرية

253— الأصول البيولوجية الحيوانية الأخرى

26- مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات (بدون تغيير)

27— تشيئات مالية أخرى (بدون تغيير)

28 - اهتلاك التشيئات عن السندات

280 — اهتلاك التشيئات المعنوية

- 2803 — اهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت
- 2804 — اهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها
- 2805 — اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات
- 2807 — اهتلاك فارق الاقتناء (goodwill)
- 2808 — اهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى
- 281 — اهتلاك التثبيتات العينية
- 2812 — اهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي الفلاحية
- 2813 — اهتلاك البناءات
- 2815 — اهتلاك المنشآت التقنية و المعدات و الأدوات الفلاحية
- 2818 — اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى الفلاحية
- 282 — اهتلاك التثبيتات الموضوعية موضع امتياز (بدون تغيير)
- 284 — اهتلاك الأصول البيولوجية النباتية
- 2840 — اهتلاك الأشجار
- 2841 — اهتلاك النباتات و الأزهار
- 2842 — اهتلاك الأصول البيولوجية النباتية الأخرى
- 285 — اهتلاك الأصول البيولوجية الحيوانية
- 2850 — اهتلاك مواشي

- 2851 — اهتلاك النحل و الحشرات
- 2852 — اهتلاك الأسماك و الحيوانات البحرية
- 2853 — اهتلاك الأصول البيولوجية الحيوانية الأخرى
- 29 — خسائر القيمة من التثبيتات
- 290 — خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية
- 2903 — خسائر القيمة عن مصاريف البحث التنمية القابلة للتثبيت
- 2904 — خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها
- 2905 — خسائر القيمة عن الامتيازات و حقوق الاستثمار الزراعي و البراءات و الرخص و العلامات الزراعية
- 2907 — خسائر القيمة عن فارق الشراء
- 2908 — خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى
- 291 — خسائر القيمة عن التثبيتات العينية
- 2912 — خسائر القيمة عن أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي
- 2913 — خسائر القيمة عن البناءات
- 2915 — خسائر القيمة عن المنشآت التقنية و المعدات و الأدوات الفلاحية
- 2918 — خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى الفلاحية
- 292 — خسائر القيمة التثبيتات الموضوعية موضع امتياز (بدون تغيير)
- 293 — خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها (بدون تغيير)

294— خسارة القيمة عن الأصول البيولوجية النباتية

2940— خسارة القيمة عن الأشجار

2941— خسارة القيمة عن النباتات و الأزهار

2942— خسارة القيمة عن الأصول البيولوجية النباتية الأخرى

295— خسارة القيمة عن الأصول البيولوجية الحيوانية

2950— خسارة القيمة عن المواشي

2951— خسارة القيمة عن النحل و الحشرات

2952— خسارة القيمة عن الأسماك و الحيوانات البحرية

2953— خسارة قيمة عن الأصول البيولوجية الحيوانية الأخرى

296— خسائر القيمة عن المساهمات و الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات (بدون تغيير)

297 - خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة (بدون تغيير)

298 - خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة (بدون تغيير)

الصف 3— حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

30— مخزونات البضائع

31 - المواد الأولية واللوازم

314— أعلاف

315— مواد بيطرية

- 32 - تموينات أخرى (بدون تغيير)
- 33 - سلع قيد الإنتاج (بدون تغيير)
- 34 - خدمات قيد الإنتاج (بدون تغيير)
- 35 - مخزونات المنتجات (بدون تغيير)
- 36 - المخزونات المتأتمية من التثبيات (بدون تغيير)
- 37 - المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع) (بدون تغيير)
- 38 - المشتريات المخزنة (بدون تغيير)
- 39 - خسائر القيمة من المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ (بدون تغيير)
- الصف 4- حسابات الغير (بدون تغيير)
- الصف 5 : الحسابات المالية (بدون تغيير)
- الصف 6- حسابات الأعباء
- 60— المشتريات المستهلكة
- 600— مشتريات البضائع المباعة
- 601— المواد الأولية
- 6014— أعلاف مستهلكة
- 6015— مواد بيطرية مستهلكة

- 602 — التموينات الأخرى
- 603 — تغيرات المخزونات
- 604 — مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة
- 605 - مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
- 607- المشتريات غير المخزنة من المواد، والتوريدات
- 608- مصاريف الشراء التابعة
- 609 — التخفيضات ، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها من المشتريات
- 61 — الخدمات الخارجية (بدون تغيير)
- 62- الخدمات الخارجية الأخرى (بدون تغيير)
- 63 — أعباء المستخدمين (بدون تغيير)
- 64- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة (بدون تغيير)
- 65- الأعباء العملية الأخرى (بدون تغيير)
- 66 - الأعباء المالية (بدون تغيير)
- 67 — العناصر غير العادية - الأعباء (بدون تغيير)
- 68 — المنخصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الفلاحية
- 69 - الضرائب من النتائج وما يماثلها (بدون تغيير)

الصفحة 7- حسابات المنتوجات (بدون تغيير)

ملاحظة :

من أجل الإطلاع على العناصر التي لم يتم تغييرها في هذه المدونة أنظر الملحق رقم 1 الخاص بمدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

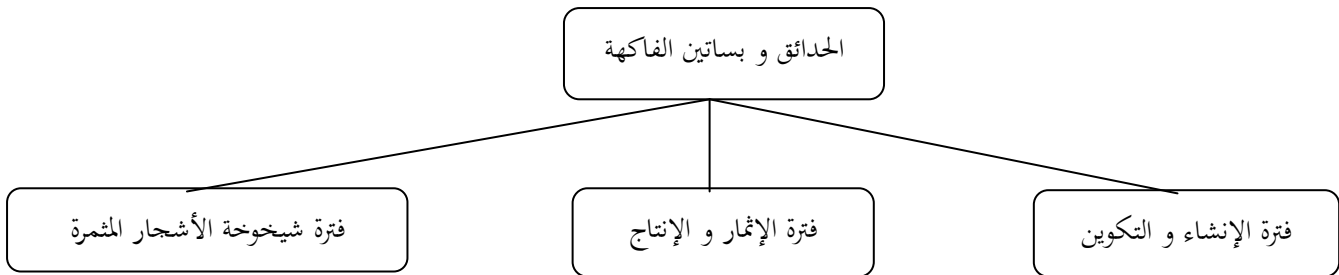
الفرع الثاني : التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية في يومية المؤسسة

يعتبر التسجيل المحاسبي طريقة إثبات لنشاطات تقوم بها المؤسسة مع أطراف أخرى عن طريق قيود تثبت ما عليها و ما لها وفق مبدأ القيد المزدوج.

أولا : التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية النباتية

سنتطرق في هذا الجزء إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية لأشجار الفاكهة حيث تعتبر أصلا ثابتا له فترة إثمار تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات و هذا راجع إلى درجة خصوبة التربة و طرق العناية بها حيث تمر بثلاث مراحل و هي :

الشكل 2 : دورة حياة الحدائق و بساتين الفاكهة



المصدر : من إعداد الطالب

المعالجة المحاسبية أثناء فترة الإنشاء والتكوين

مثال :

مؤسسة النصر تنشط في مجال إنتاج التين بكل أنواعه في 01 يناير 2018 قامت باقتناء 500 شجرة من أشجار التين الأخضر قيمة الشجرة الواحدة 500 دج, فاتورة رقم 512 و قامت بتسديدها بعد 5 أيام بشيك بنكي رقم 15 . حيث قامت المؤسسة بغرسها بعد مرور 5 أيام من حصولها على هذه الأشجار.

		2018 /01/01		
	250000	ح/ مشتريات شجيرات مستهلكة		6611
		ح/ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع		445
297500	47500	500×500 =250000		
		ح/ موردو السلع و الخدمات	401	
		استلام فاتورة رقم 512 تخص شجيرات التين		
		2018 /01/05		
	297500	ح/ موردو السلع و الخدمات	401	
297500		ح/ البنك	512	
		تسديد فاتورة رقم 512 بشيك بنكي رقم 15		

ملاحظة :

في الأصول البيولوجية النباتية مثل الشجيرات لا يمكن استخدام الجرد المستمر لأنها غير قابلة للتخزين فتغرس مباشرة عند الحصول عليها.

عند قيام المؤسسة بغرس هذه الأشجار فهي تتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من المصاريف و تتمثل في :

◀ إيجار الأرض.

◀ مصاريف تجهيز الأرض وإعدادها لغرس الشجيرات .

◀ مصاريف غرس الشجيرات والعناية بها.

◀ تكلفة السماد مصاريف التقليم.

◀ إهلاك الآلات والأدوات المستخدمة.

◀ ومصاريف الري والحرق.

◀ أجور العمال وما تعلق بها.

مثال :

تمثلت المصاريف المنفقة على أشجار التين الأخضر من قبل مؤسسة النصر في :

100000 دج تخص الأسمدة

50000 دج تخص المبيدات الحشرية

500000 دج تخص أجور العمال

حيث قامت المؤسسة بتسديد مبلغ الأسمدة و المبيدات الحشرية نقدا و مصاريف العمال بشيك بنكي رقم 27 و قامت بغرسها في

05 يناير 2018

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية

		2018/01/05		
150000	150000	ح/ مواد أولية مستهلكة ح/ الصندوق 100000 + 50000 = 150000 شراء مواد أولية (أسمدة و مبيدات) نقدا	53	601
500000	500000	2018/01/05		
500000	500000	ح/ أجور المستخدمين ح/ البنك تسديد مصاريف العمال بشيك بنكي رقم 26	512	631

في نهاية كل سنة تعتبر هذه الفترة بمثابة استثمارات قيد الانجاز حيث تضاف لها كل سنة كل الأعباء التي تحملتها المؤسسة من أجل رعاية هذه الشجيرات حتى تصبح مثمرة. حيث يتم تسجيل القيد التالي :

		2018/12/31		
900000	900000	ح/ شجيرات التين قيد الانجاز ح/ شجيرات (غرسات و شتلات) منتجة تحويل أعباء لاستثمارات جاري انجازها	7323	2340

بعد مرور 3 سنوات من تاريخ غرسها أصبحت هذه الشجيرات شجرات بالغة و مثمرة و قد قدرت قيمة الأشجار بعد احتساب جميع التكاليف المنفقة عليها على امتداد هذه السنوات ب 1100000

هنا يتم تحويل الشجرات إلى أصول بيولوجية منتجة عن طريق تسجيل القيد التالي :

		2021/01/05		
	1100000		ح/ أشجار مثمرة	240
1100000			ح/ شجيرات التين قيد الانجاز بلوغ أشجار التين مرحلة الإنتاج	2340

المعالجة المحاسبية في فترة الإنتاج

تبدأ هذه الفترة حينما تبدأ الأشجار بإنتاج ثمار بكميات اقتصادية يمكن بيعها و تعود على المؤسسة بأرباح. ومن أهم المصاريف التي تنفق خلال هذه الفترة هي :

- ◀ تكاليف العمل بأنواعه.
- ◀ تكاليف السقي والري
- ◀ تكاليف جني الثمار.
- ◀ تكاليف تسويقية
- ◀ رواتب الخبراء والزراعيين.
- ◀ تكاليف التسميد وتكاليف أخرى.

عند قيام المؤسسة بجني الثمار تقوم بإدخالها للمخزون بتكلفة إنتاجها

مثال :

في 01 جوان 2021 تحصلت المؤسسة على 15000 كغ من التين الأخضر حيث قدر مبلغ الكيلو غرام الواحد ب 150 دج و تم إدخالها إلى المخزون في نفس اليوم , وصل إدخال رقم 06

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية

		2021/06/01		
2250000	2250000	ح/ منتجات تامة من أصل نباتي ح/ الإنتاج المخزن $15000 \times 150 = 2250000$ إدخال التين إلى المخزن (وصل إدخال رقم 06)	724	3551

في 15 جوان 2021 قامت المؤسسة ببيع كل مخزونها من التين لمؤسسة الريان المتخصصة في إنتاج المرابي بسعر 200 دج للكيلو غرام الواحد فاتورة رقم 15 و تم إخراجها في نفس اليوم من المخزون وصل إخراج رقم 05 حيث قام الزبون بتسديد الفاتورة بشيك بنكي رقم 120 بعد 15 يوم

ملاحظة :

يعتبر التين المنتج بمزارع المؤسسة من أجود أنواع التين في السوق

		2021/06/15		
2250000	2250000	ح/ الإنتاج المخزن ح/ منتجات تامة من أصل نباتي إخراج التين من المخزون (وصل إخراج رقم 05)	355	723
3000000	3000000	2021/06/15		
3000000	3000000	ح/ الزبائن ح/ إنتاج مباع $15000 \times 200 = 3000000$ فاتورة رقم 15 تخص بيع التين لمؤسسة الريان	701	411

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية

		2021/06/30		
	3000000		ح/ البنك	512
3000000		ح/ الزبائن	411	
		تحصيل مبلغ الفاتورة رقم 15 بشيك بنكي رقم 120		

ملاحظة :

يعتبر النشاط الزراعي في الجزائر نشاط معفى من الضرائب و الرسوم و هذا راجع إلى السياسة المتبعة من طرف الدولة من أجل تدعيم هذا النشاط و توفير مختلف المنتوجات من حليب و قمح و لحوم و غيرها و التقليل من عملية استيرادها أما في حالة المعالجة المحاسبية للمبيعات مع احتساب الرسم على القيمة المضافة يكون التسجيل كالتالي :

		2021/06/30		
	3570000		ح/ الزبائن	411
3000000		ح/ إنتاج مباع	71	
570000		ح/ الرسم على القيمة المضافة	442	
		$3000000 \times 19\% = 570000$		
		فاتورة رقم 15 تخص بيع التين لمؤسسة الريان		

المعالج المحاسبية في فترة شيخوخة الأشجار المثمرة

تنتهي مرحلة الإنتاج عندما تصبح كمية الثمار المنتجة من قبل الأشجار منخفضة و غير اقتصادية أي التكاليف المنفقة على هذه الأشجار أكبر من الإيرادات المحققة عند بيع هذه الثمار حيث تقوم المؤسسة باحتساب الاهتلاك ابتداء من فترة الإثمار و مروراً بفترة تناقص الغلة وذلك لأن فترة الإثمار تكون فيها الإيرادات كبيرة عملاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف .

ملاحظة :

تختلف الفترة الإنتاجية للأصول البيولوجية النباتية حسب كل نوع من هذه الأصول فمن أجل تحديد فترة إنتاجها يجب على المؤسسة الفلاحية أن تستعين بخبير فلاح من أجل تحديد العمر الإنتاجي لهذه الأصول و هذا لمعرفة مدة حياة الأصل و حساب الاهتلاك الخاص به.

مثال :

قامت مؤسسة الريان باستدعاء الخبير الفلاحي من أجل معاينة أشجار التين , عند القيام بمعاينتها قرر أنه العمر الإنتاجي لهذه الأشجار هو 25 سنة

$$1100000 \div 25 = 44000 \quad \text{قسط الاهتلاك}$$

ويتم إثبات قسط الإهلاك كما يلي :

2021/12/ 31				
	44000	ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة الفلاحية		681
44000		ح/ اهتلاك الأشجار	284	
		اثبات اهتلاك أشجار التين		

ثانيا : التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية الحيوانية

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

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

مثال :

مؤسسة الريان تنشط في مجال إنتاج الحليب و اللحوم الحمراء , في 01 يناير 2017 قامت باقتناء 100 بقرة من أبقار الحليب بمبلغ 300000 دج للبقرة الواحدة . فاتورة شراء رقم 105 و قامت بتسديد قيمة المشتريات بعد 20 يوم بشيك بنكي رقم 33 .

		2017/01/01		
	30000000	ح/ أصول بيولوجية حيوانية	25	
	5700000	ح/ الرسم القابل للاسترجاع	445	
		$300000 \times 100 = 30000000$		
		$30000000 \times 0.19 = 5700000$		
35700000		ح/ موردو التثبيتات اقتناء 100 بقرة فاتورة رقم 105	404	
		2017/01/20		
	35700000	ح/ موردو التثبيتات	404	
35700000		ح/ البنك تسديد قيمة الفاتورة رقم 105 بشيك بنكي رقم 33	512	

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية

في 05 فبراير 2017 قامت المؤسسة بشراء 500 خروف بغرض إعادة بيعها في المستقبل حيث قدرت قيمتها الإجمالية 2000000 دج . فاتورة رقم 05 و تم تسديد قيمة هذه المشتريات نقدا وإدخالها إلى المزرعة في نفس اليوم وصل ادخال رقم 30

		2017/02/05		
	2000000	ح/ مشتريات حيوانات		382
	380000	ح/ الرسم القابل للاسترجاع		445
		$2000000 \times 0.19 = 380000$		
2380000		ح/ موردو السلع و الخدمات اقتناء 500 خروف فاتورة رقم 05	401	
		2017/02/05		
	2380000	ح/موردو السلع و الخدمات		401
2380000		ح/ الصندوق تسديد الفاتورة رقم 05 نقدا	53	
		2017/02/05		
	2000000	ح/ حيوانات		32
2000000		ح/ مشتريات حيوانات دخول الخرفان إلى المزرعة وصل إدخال رقم 30	382	

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية

في 10 مارس 2017 اقتنت المؤسسة 100 ماعز حلوب بسعر 10000 دج للماعز الواحد لاستغلالها كاستثمار و لكن هذه الحيوانات لم تبلغ بعد و لم تصبح جاهزة للإنتاج فاتورة رقم 02 و تم تسديدها بشيك بنكي رقم 36 بعد 10 أيام

		2017/03/10		
1000000	1000000	ح/ أصول بيولوجية حيوانية	404	235
1000000		ح/ موردو التثبيتات		
		$10000 \times 100 = 1000000$		
		اقتناء 100 ماعز حلوب فاتورة رقم 02		
		2017/03/20		
1000000	1000000	ح/ موردو التثبيتات	512	404
1000000		ح/ البنك		
		تسديد الفاتورة رقم 02 بشيك بنكي رقم 36		

أنفقت المؤسسة على الماعز حتى نهاية السنة المصاريف التالية :

- 500000 تخص الأعلاف
- 200000 تخص المواد البيطرية
- قامت بتسديد هذه المصاريف بشيك بنكي رقم 103

حيث يتم تسجيل هذه المصاريف كما يلي :

		2017/12/31		
	500000	ح/ أعلاف مستهلكة		6014
	200000	ح/ مواد بيطرية مستهلكة		6015
500000		ح/ أعلاف	314	
200000		ح/ مواد بيطرية	315	
		استهلاك أعلاف و مواد بيطرية لصالح الماعز		
		2017/12/31		
	500000	ح/ أعلاف مستهلكة		6014
	200000	ح/ مواد بيطرية مستهلكة		6015
700000		ح/ البنك	512	
		تسديد مصاريف مختلفة لصالح الحيوانات بشيك بنكي رقم 103		

ملاحظة :

تتمثل المصاريف المنفقة في هذه الفترة في :

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

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية

في نهاية السنة المالية يتم دمج كافة المصاريف المنفقة على الحيوانات تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات للتكاليف واستقلالية الدورات المالية كالتالي :

2017/12/31				
1700000	1700000	ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الانجاز	2350	
		ح/ الإنتاج المثبت للأصول الملموسة	7323	
		إثبات الأصول البيولوجية الجاري تنميتها		

بعد سنة من اقتناء الماعز أصبحت بالغة و قادرة على إنتاج الحليب هنا يتم تحويلها إلى حساب أصول بيولوجية حيوانية حيث قدرت قيمتها الإجمالية مع احتساب سعر شراءها و احتساب جميع المصاريف المنفقة عليها على مدار السنة ب 2000000 دج

2018/03/10				
2000000	2000000	ح/ أصول بيولوجية حيوانية	25	
		ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الانجاز	2350	
		وصول الماعز مرحلة الإنتاج		

في 01 أفريل 2018 توفيت 05 أبقار و قدرت قيمتها الاجمالية ب 2000000 دج

2018/04/01				
2000000	2000000	ح/ نواقص القيمة عن خروج الأصول الملموسة	652	
		ح/ أصول بيولوجية حيوانية	25	
		وفاة 5 أبقار		

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية

في 10 أبريل 2018 أنجبت الماعز 50 جدي و عند زيارة الخبير الفلاحي للحظيرة قام بتقدير قيمتها ب 150000 دج

		2018/04/10		
150000	150000	ح/ حيوانات	32	
		ح/ إنتاج المخزن	724	
		زيادة الماعز نتيجة الإنجاب		

في 01 جوان 2018 قدرت كمية الإنتاج من الحليب في المزرعة ب 3800 لتر من حليب البقرة و 150 لتر من حليب الماعز و قدرت قيمتهما الاجمالية ب 147250 دج في اليوم و تم إدخالها إلى المخازن في نفس اليوم وصل إدخال رقم 170

		2018/06/01		
147250	147250	ح/ منتجات تامة من أصل حيواني	3552	
		ح/ الإنتاج المخزن	724	
		إدخال الحليب إلى المخازن وصل إدخال رقم 170		

في 04 جوان 2018 قامت المؤسسة بإبرام عقد مع ملبنة الوصال المختصة في إنتاج الحليب و مشتقاته بخصوص بيع كل الحليب المنتج من قبل المؤسسة و لمدة 3 أشهر .

حيث قامت في نفس اليوم ببيع مخزونها من الحليب المتواجد في غرف حفظ الحليب بمبلغ قدره 668000 دج و الذي يتمثل في مخزون 4 أيام من حليب البقر و الماعز حيث قدر سعر اللتر الواحد من حليب البقر ب 40 دج و حليب الماعز ب 100 دج . فاتورة رقم 720 تم إخراجها من المخازن في نفس اليوم بوصول إخراج رقم 07 و تم التسديد بواسطة شيك بنكي رقم 620

		2018/06/04		
589000	589000	ح/ الإنتاج المخزن	723	
589000		ح/ منتجات تامة من أصل حيواني إخراج الحليب من المخازن وصل إخراج رقم 07	355	
		2018/06/04		
794920		ح/ الزبائن	411	
	668000	ح/ إنتاج مباع	71	
	126920	ح/ الرسم المحصل	445	
		$668000 \times 0.19 = 126920$		
		فاتورة رقم 720 تخص بيع الحليب للمبنة الوصال		
		2018/06/04		
	794920	ح/البنك	512	
794920		ح/ الزبائن	411	
		تحصيل قيمة الشيك رقم 620 من قبل مبنة الوصال		

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية

في 01 سبتمبر 2018 قامت المؤسسة بالتنازل عن 50 جدي المنتج في المزرعة لمؤسسة البدر الناشطة في مجال إنتاج اللحوم المصبرة بقيمة إجمالية قدرت ب 400000 دج مع تحقيقي فائض قيمة قدره 100000 دج

2018/09/01				
	400000	ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع الثبittات		462
300000		ح/ الأصول البيولوجية الحيوانية	25	
100000		ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة	752	
		تسجيل عملية التنازل عن 50 جدي بربح		

في 15 أكتوبر 2018 قامت المؤسسة بالتنازل عن 05 أبقار بمبلغ إجمالي قيمته 1250000 دج لمؤسسة البدر مع تحقيق خسارة قيمة قدرها 250000 دج

2018/10/15				
	1250000	ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع الثبittات		652
	250000	ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة		462
1500000		ح/ الأصول البيولوجية الحيوانية	25	
		تسجيل عملية التنازل عن الأبقار بخسارة		

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل المؤسسات الفلاحية

عند قيام الخبير الفلاحي بتقييم الأبقار قرر أن عمرها الإنتاجي هو 5 سنوات

$$28500000 \div 5 = 5700000$$

حساب قسط الاهتلاك

2021/12/ 31				
	5700000	ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة الفلاحية		681
5700000		ح/ اهتلاك الأبقار	285	
		إثبات اهتلاك الأبقار		

المبحث الثاني : الاعتراف , القياس و العرض , الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

تعرف القوائم المالية على أنها وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية و تنقسم إلى : الميزانية, حساب النتائج, قائمة تدفقات الخزينة, قائمة تغير الأموال الخاصة.

المطلب الأول : الاعتراف , القياس , العرض و الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية

تعتبر عملية الاعتراف , القياس, العرض و الإفصاح المحاسبي من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية و هذا راجع إلى أهميتها التي تتمثل في إعطاء صورة صادقة عن نشاط المؤسسة.

الفرع الأول : الاعتراف و القياس المحاسبي للأصول البيولوجية

سنطرق في هذا الجزء الى ذكر أهم شروط الاعتراف و القياس المحاسبي الخاص بالأصول البيولوجية

أولاً : الاعتراف

لدينا مؤسسة الريان تنشط في القطاع الفلاحي و تمتلك أصول بيولوجية حيوانية (أبقار) و أصول بيولوجية نباتية (أشجار الزيتون) هنا يجب على المؤسسة أن تعترف بهذه الأصول عندما و فقط عندما :

- تسيطر المؤسسة على هذه الأصول البيولوجية أي تكون ملكيتها عائدة للمؤسسة
- تتوقع منافع اقتصادية من هذه الأصول البيولوجية أي تعود بالأرباح على المؤسسة
- يمكن قياس قيمتها العادلة أو تكلفتها بموثوقية أي لا تكون قيمتها مجهولة حيث لا يمكن إدراجها في القوائم المالية

المكاسب و الخسائر :

- يجب على هذه المؤسسة أن تعترف بجميع الأرباح و الخسائر الناشئة عند الاعتراف الأولي للأصل الحيوي بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة.
- الاعتراف بجميع الأرباح و الخسائر الناشئة عن الأصول البيولوجية .

المنح الحكومية :

- يجب على المؤسسة الاعتراف بالمنح الحكومية فقط عندما تصبح هذه المنحة قابلة للاستلام سواء كانت هذه المنحة مشروطة أو غير مشروطة .

ثانيا : القياس المحاسبي

- يجب قياس الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة عند إدراجها في القوائم المالية.
- تتمثل تكاليف نقطة البيع المقدرة في : عمولات الوسطاء و المتعاملين , الضرائب , الهيئات التشريعية , بورصات السلع , ضرائب التحويل و الرسوم و لا تشمل أي تكاليف متعلقة بنقل الأصول البيولوجية إلى السوق.

الفرع الثاني : العرض و الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية

سنذكر في هذا الجزء أهم شروط العرض و الإفصاح المحاسبي و كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

أولاً : العرض

يجب على مؤسسة الريان الناشطة في القطاع الفلاحي أن تعرض المعلومات التالية :

- القيمة الدفترية للأصول البيولوجية التي تمتلكها المؤسسة بشكل منفصل في قوائمها المالية.
- تسوية التغيرات في القيمة الدفترية للأصول البيولوجية بين بداية و نهاية الفترة الحالية , يجب أن تشمل التسوية على :
 - الأرباح أو الخسائر الناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة
 - الزيادات نتيجة الشراء
 - الانخفاضات نتيجة البيع
 - الانخفاضات نتيجة الحصاد
 - الزيادة الناتجة من اندماج الأعمال
 - صافي فروقات الصرف الناشئة من ترجمة البيانات المالية
 - تغيرات أخرى

ثانياً : الإفصاح المحاسبي

يجب على مؤسسة الريان أن تفصح عن المعلومات التالية في قوائمها المالية :

- مجموع الأرباح أو الخسائر الناشئة خلال الفترة الحالية
- تقديم وصف كمي لكل فئة من الأصول البيولوجية للتمييز بين هذه الأصول
- طبيعة أعمالها المتعلقة بكل فئة من الأصول البيولوجية
- منتجات المحصول الزراعي خلال الفترة
- الطرق المطبقة في تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية و المحصول الزراعي
- مبلغ الالتزامات لتطوير أو امتلاك الموجودات الحيوية
- طرق و معدلات الاهتلاك المتبعة
- مجموع الاهتلاكات المتراكمة في بداية و نهاية الفترة

➤ خسائر و انخفاض القيمة

➤ طبيعة و مدى المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية

- في حالة تطبيق المؤسسة الزراعية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 يجب الإفصاح عن تاريخ بدأ تطبيق هذه المعيار من قبل المؤسسة.

المطلب الثاني : القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الفلاحية

تعتبر الميزانية و حساب النتائج من أهم القوائم المالية التي تعدها المؤسسة و التي تبين لنا النتيجة الصافية. سنقوم في هذا الجزء باقتراح نموذج عن الميزانية و حساب النتائج الخاص بالمؤسسات الفلاحية.

الفرع الأول : الميزانية المحاسبية الخاصة بالمؤسسات الفلاحية

تعد الميزانية واحدا من أهم التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الفلاحية بغرض بيان مركزها المالي في تاريخ محدد و توفير معلومات مالية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها

ميزانية الأصول

N-1 صافي	N صافي	N إهلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
					<p>أصول غير جارية</p> <p>فارق بين الاقتناء- المنتج الايجابي أو السلبي</p> <p>تثبيات معنوية</p> <p>تثبيات عينية :</p> <p>أراضي فلاحية</p> <p>عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي الفلاحية</p> <p>البناءات</p> <p>المنشآت التقنية و المعدات الفلاحية</p> <p>التثبيات العينية الفلاحية الأخرى</p> <p>تثبيات ممنوح امتيازها</p> <p>الأصول البيولوجية الجاري تنميتها :</p> <p>الأصول البيولوجية النباتية الجاري تنميتها</p> <p>الأصول البيولوجية الحيوانية الجاري تنميتها</p> <p>الأصول البيولوجية النباتية :</p> <p>أشجار</p> <p>النباتات و الأزهار</p> <p>الأصول البيولوجية النباتية الأخرى</p>

					<p>الأصول البيولوجية الحيوانية :</p> <p>مواشي</p> <p>النحل و الحشرات</p> <p>الأسماك و الحيوانات البحرية</p> <p>الأصول البيولوجية الحيوانية الأخرى</p> <p>التشبيات المالية</p> <p>سندات موضوعة موضع معادلة</p> <p>مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها</p> <p>سندات أخرى مثبتة</p> <p>قروض و أصول مالية أخرى غير جارية</p> <p>ضرائب مؤجلة على الأصل</p>
					مجموع الأصل غير الجاري
					<p>أصول جارية</p> <p>أصول بيولوجية متداولة</p> <p>مخزونات و منتجات قيد التنفيذ :</p> <p>مخزون الانتاج و المحاصيل</p> <p>مخزون الأعلاف</p> <p>مخزون المواد البيطرية</p> <p>مخزون المواد الزراعية</p> <p>حسابات دائنة و استخدامات مماثلة</p> <p>الزبائن</p> <p>المدينون الآخرون</p>

					الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العالم للأصول

ميزانية الخصوم

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات فوارق إعادة التقييم الأصول البيولوجية نتيجة صافية رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			مجموع رؤوس الأموال الخاصة (1)

			<p>الخصوم غير الجارية</p> <p>قروض و ديون مالية</p> <p>ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)</p> <p>ديون أخرى غير جارية</p> <p>مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا</p>
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			<p>الخصوم الجارية</p> <p>موردون و حسابات ملحقة</p> <p>موردو الأعلاف</p> <p>موردو المواد البيطرية</p> <p>موردو المواد الزراعية</p> <p>ضرائب</p> <p>ديون أخرى</p> <p>خزينة سلبية</p>
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			مجموع عام للخصوم

الفرع الثاني : حساب النتائج الخاصة بالمؤسسات الفلاحية

يعتبر حساب النتائج بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة الفلاحية خلال السنة المالية و لا يؤخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ الدفع و يبين النتيجة الصافية للسنة المالية

حساب النتائج حسب الطبيعة

N-1	N	ملاحظة	
			<p>رقم الأعمال :</p> <p>مبيعات الانتاج الحيواني</p> <p>مبيعات المحصول الزراعي</p> <p>منتجات لها طابع الأصول البيولوجية</p> <p>تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع</p> <p>الإنتاج المثبت</p> <p>إعانات الاستغلال</p>
			1- إنتاج السنة المالية
			<p>المشتريات المستهلكة :</p> <p>أعلاف مستهلكة</p> <p>مواد بيطرية مستهلكة</p> <p>مواد زراعية مستهلكة</p> <p>الخدمات الخارجة و الاستهلاكات الأخرى</p>
			2 - استهلاك السنة المالية
			3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)
			<p>أعباء المستخدمين :</p> <p>أجور العمال</p> <p>أجور المهندسين الزراعيين</p> <p>أجور الأطباء البيطريين</p> <p>الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة</p>

			4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للإهلاكات و المؤونات الفلاحية استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات الفلاحية
			5- النتيجة العملية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			6 - النتيجة المالية
			7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10 - النتيجة الصافية للسنة المالية

خلاصة

من خلال ما سبق يمكن القول أن المحاسبة الزراعية هي محاسبة مبسطة و قابلة للتطبيق من قبل المؤسسات الفلاحية , تعد أغلب الأصول البيولوجية التي تمتلكها المؤسسة من تثبيات أي أنها تبقى لفترة طويلة من الزمن.

اختلاف المحاسبة الزراعية عن المحاسبة العامة التي تعتمد على النظام المحاسبي المالي SCF إلا في بعض الحسابات أهمها :

23- الأصول البيولوجية الجاري تنميتها

24- الأصول البيولوجية النباتية

25- الأصول البيولوجية النباتية

68- مخصصات الاهتلاكات الفلاحية

في الأخير يجب إعداد مدونة حسابات قطاعية خاصة بالنشاط الفلاحي تحظى بالقبول العام من أجل إمكانية تطبيق المؤسسات الفلاحية لهذه المحاسبة.

خاتمة

إن موضوع المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 لم ينل اهتمام الباحثين و المهنيين في مجال المحاسبة بيد أنه يشهد قبولا كبيرا في الدول المتقدمة, من خلال هذه الدراسة حاولنا إسقاط الاهتمام على هذا الموضوع من خلال معالجة إشكالية الدراسة التي تتمثل في كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية, و ماهي الإفصاحات اللازمة على المؤسسة الإفصاح عنها في قوائمها المالية و ماهي شروط الاعتراف وطرق التقييم التي يجب على المؤسسات الفلاحية إتباعها.

من الملاحظ أن فهم المحاسبة الزراعية و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 يتطلب أولا فهم طبيعة النشاط الفلاحي , أشكاله و خصائصه, ثانيا إبراز أهم ما جاء به هذه المعيار, ثالثا لا بد من توفر ظروف و مؤسسات فلاحية من أجل تطبيق هذه المحاسبة.

لذا فان تطبيق المحاسبة الزراعية من قبل المؤسسات الفلاحية و اعتمادها على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عمليات الاعتراف و التقييم و الإفصاح عن الأصول البيولوجية ينتج عنه قوائم مالية تتمتع بالمصدقية و الموثوقية, و اظهار مركزها المالي بشكل أفضل.

من خلال فصول الدراسة و انطلاقا من الفروض الأساسية يمكن عرض اختبار الفرضيات , النتائج النهائية لهذه الدراسة , التوصيات المقدمة , و آفاق الدراسة كما يلي :

نتائج اختبار الفرضيات

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

الفرضية الأولى : المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 (الزراعة) تساعد في قياس نتيجة النشاط بشكل موضوعي و دقيق و سيؤدي إلى إظهار المركز المالي للمزرعة بشكل أفضل و أدق .

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

الفرضية الثانية : الاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 (الزراعة) يسهل على المؤسسات الفلاحية عملية الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية و الإفصاح عنها .

يمكن القول أن الفرضية صحيحة لأن كلما اعتمدت المؤسسات الفلاحية على المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 كلما 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 :

- للقطاع الفلاحي 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 على النظام المحاسبي المالي SCF.
- عدم تطبيق المؤسسات الفلاحية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عمليات الاعتراف و التقييم و الإفصاح عن الأصول البيولوجية .
- يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مرجعا لا غنى عنه يسترشد به المهنيون الناشطون في القطاع الفلاحي في جميع أنحاء العالم.
- أغلب الأصول البيولوجية النباتية و الحيوانية تعتبر من الثيبات حيث يتم اهتلاكها و استخراج بضائع أو منتجات منها, يتم بيعها أو استعمالها كمواد أولية .
- مرور البساتين و حدائق 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 الى 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 و اقتراحات الدراسة :

- إلزام المحاسبة الزراعية على المؤسسات الفلاحية مع توفير لها نظام محاسبي قطاعي خاص بالنشاط الفلاحي.
- اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في عملية الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية و الافصاح عنها من قبل المؤسسات الفلاحية.
- العمل على وضع نظام محاسبي خاص بالقطاع الفلاحي.
- تطوير و تدعيم القطاع الفلاحي في الجزائر.
- إنشاء مكاتب مختصة في المحاسبة الزراعية و الأصول البيولوجية
- الاستفادة من تجارب و خبرات الدول في مجال المحاسبة الزراعية.
- إجراء دورات تكوينية في مجال المحاسبة الزراعية و الأصول 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 الزراعية وفق المعيار المحاسبي 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 من قبل المؤسسات الناشطة في القطاع الفلاحي.
- كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من قبل 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

1. مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة ,تخصص محاسبة , المحاسبة الخاصة (المحاسبة القطاعية), جامعة باتنة 1: الجزائر ، 2016/2015.
2. جمعة فلاح حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert) , المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين , عمان, المملكة الأردنية الهاشمية , طبعة عام 2019 , 2014.
3. كتوش عاشور، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2013.
4. مبسوط هوارية، دروس مقدمة للطلبة للسنة الثانية ماستر محاسبة وجباية معمقة، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت، 2021.

ثانياً : المذكرات و الأطروحات

1. إبراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الأصول الزراعية و أثرها في قرارات مستخدمي القوائم المالية، مذكرة دكتوراه , كلية الدراسات العليا, جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا, 2015.
2. وليد عمر البشير إبراهيم , مدى توافق المحاسبة في النشاط الفلاحي في السودان و المعيار الدولي رقم 41 , مذكرة ماجستير, كلية الاقتصاد و التنمية الريفية , جامعة الجزيرة, السودان, 2016.
3. 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.
4. محمد عبد الرحمن إدريس سبيل, محاسبة التكاليف الزراعية و دورها في تجنب الإعصار المالي في المشاريع الزراعية السودانية , أطروحة دكتوراه في المحاسبة, كلية الدراسات العليا , جامعة شندي , السودان , 2013.

ثالثا: المجالات والمؤتمرات

1. سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وإيراداتها في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الريف، العدد 82، العراق 2006.
2. جمانة حنظل تميمي، كفاح جبار حسن، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 31، المجلد الثامن، 2012.
3. منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 36، العراق 2013.
4. حنان لونيس، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، العدد 1، المجلد 23، 2020.
5. سناء مسودة، محمد دقاسمة، معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي رقم 41 " الزراعة "، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، جامعة جدارة أربد، الأردن، العدد 2، 2017.
6. حاموش محمد، المعالجة المحاسبية للمشاريع الزراعية في لبنان و كيفية قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 41 IAS مجلة الجنان، جامعة لبنان، لبنان، المجلد 7، العدد 4، 2020.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Rendra Kurniawan , Aji Dedi Mulawarman, Ari Kamayanti , “ Biological assets valuation reconstruction : A critical study of IAS 41 on agricultural accounting in Indonesian farmers “, International Conference on Accounting studies, University of Baawijaya, Indonesia, 2014
2. Lisa Jack, “ Protecting agricultural accounting in the UK ”, Department of Accounting Finance and Management , A University of Essex, UK, Elsevier, 30, 2006

1. مدونة صالح القرا ,المعيار المحاسبي الدولي رقم 41, تاريخ التحميل 01 ماي 2021 , الساعة 12 :00 , <https://squarra.wordpress.com/ias/> , 2021 .

الملحق

الملحق 1 : مدونة الحسابات ذات الأرقام الثلاثة

أولاً :

الصنف الأول - حسابات رؤوس الأموال

10 — رأس المال و الاحتياطات، وما يماثلها

101 — رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال،

103 — العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة،

104 — فارق التقييم،

105 — فارق إعادة التقييم،

106 — الاحتياطات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية والمقننة)،

107 — فارق المعادلة،

108 — حساب المستغل،

109 — رأس المال المكتتب غير المطلوب،

11 — الترحيل من جديد.

12 — نتيجة السنة المالية.

13 — المنتوجات والأعباء المؤجلة - خارج دور الاستغلال.

131 — إعانات التحفيز،

132 — إعانات أخرى للاستثمار،

133 — الضرائب المؤجلة على الأصول،

134 — الضرائب المؤجلة على الخصوم،

138 — منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة.

14 - (متاح).

15- المؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية.

153 — المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة،

155 — المؤونات للضرائب ،

156 — المؤوناع لتجديد التثبيتات (الامتياز)

158 — المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية

16 - الاقتراحات والديون المماثلة.

161 — السندات التساهمية،

162 — الاقتراضات السندية القابلة للتحويل،

163 — الاقتراضات السندية الأخرى،

164 — الاقتراضات لدى مؤسسات القرض،

165 — الودائع والكفالات المقبوضة،

167 — الديون المترتبة علي عقد الإيجار- التمويل،

168 — افتراضات أخرى وديون مماثلة،

169 — علاوات تسديد السندات،

17 — الديون المرتبطة بالمساهمات.

- 171 — الديون المرتبطة بمساهمات المجمع،
- 172 — الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع،
- 173 — الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة
- 178 — الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات.
- 18 — حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة.
- 181 — حسابات الارتباط بين مؤسسات،
- 188 — حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة،
- 19 — (متاح)
- الصف 2 - حسابات التثبيتات.
- 20 — التثبيتات المعنوية.
- 203 — مصاريف التنمية القابلة للتثبيت،
- 204 — برمجيات المعلوماتية وما شابهها،
- 205 — الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات،
- 207 — فارق الاقتناء،
- 208 — التثبيتات المعنوية الأخرى
- 21 — التثبيتات العينية.
- 211 — الأراضي،
- 212 — عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي،

- 213 — البناءات،
- 215 — المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية،
- 218 — التثبيتات العينية الأخرى
- 22 - التثبيتات في شكل امتياز.
- 222 — عمليات ترئيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها
- 223 — البناءات الممنوح امتيازها
- 225 — المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها
- 228 — التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها
- 229 — حقوق مانح الامتياز،
- 23 - التثبيتات الجاري إنجازها.
- 232 — التثبيتات العينية الجاري إنجازها،
- 237 — التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها،
- 238 — التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات
- 24 - (متاح)،
- 25- (متاح).
- 26- مساهمات و حسابات دائرة ملحقه بمساهمات
- 261 — سندات الفرع المنتسبة،
- 261 - سندات الساهمة الأخرى،

- 265 — سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)،
- 266 — الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع،
- 267 — الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع
- 268 — الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة،
- 269 — عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.
- 27 — تشييتات مالية أخرى**
- 271 — السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة،
- 272 — السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)،
- 273 — السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة،
- 274 - القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد ايجار - التمويل،
- 275 - الودائع و الكفالات المدفوعة،
- 276 — الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة،
- 279 — ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.
- 28 - اهتلاك التشييتات عن السندات**
- 280 — اهتلاك التشييتات المعنوية،
- 2803 — اهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتشيت
- 2804 — اهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها،
- 2805 — اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات،

- 2807 — اهتلاك فارق الاقتناء (goodwill)،
- 2808 — اهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى،
- 281 — اهتلاك التثبيتات العينية،
- 2812 — اهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي،
- 2813 — اهتلاك البناءات،
- 2815 — اهتلاك المنشآت التقنية،
- 2818 — اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى،
- 282 — اهتلاك التثبيتات الموضوعية موضع امتياز
- 29 — خسائر القيمة من التثبيتات**
- 290 — خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية،
- 2903 — خسائر القيمة عن مصاريف البحث التنموية القابلة للتثبيت،
- 2904 — خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها،
- 2905 — خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات،
- 2907 — خسائر القيمة عن فارق الشراء،
- 2908 — خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى،
- 291 — خسائر القيمة عن التثبيتات العينية،
- 2912 — خسائر القيمة عن أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي
- 2913 — خسائر القيمة عن البناءات،

- 2915 — خسائر القيمة عن المنشآت التقنية،
- 2918 — خسائر القيمة عن أعمال التثبيتات العينية الأخرى،
- 292 — خسائر القيمة التثبيتات الموضوعية موضع امتياز،
- 293 — خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها،
- 296 — خسائر القيمة عن المساهمات و الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات،
- 297 - خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة،
- 298 - خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة
- الصفحة 3 — حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ
- 30 — مخزونات البضائع
- 31 - المواد الأولية واللوازم
- 32 - تموينات أخرى
- 321 — المواد القابلة للاستهلاك،
- 322 — اللوازم القابلة للاستهلاك،
- 326 — التغليفات،
- 33 - سلع قيد الإنتاج
- 331 — المنتجات الجاري إنجازها،
- 335 - الأشغال الجاري إنجازها،
- 34 - خدمات قيد الإنتاج

- 341— الدراسات الجارية إنجازها.
- 345— الخدمات الجارية تقديمها.
- 35 - مخزونات المنتجات**
- 351— المنتجات الوسيطة،
- 355— المنتجات المصنعة،
- 358— الشحاحات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفائات، السقطات).
- 36 - المخزونات المتأنية من الشببات**
- 37 - المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع)**
- 38 - المشتريات المخزنة**
- 380— البضائع المخزنة،
- 381 - المواد الأولية و اللوازم المخزنة،
- 382 - التموينات الأخرى المخزنة،
- 39 - خسائر القيمة من المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ**
- 390— خسائر القيمة عن مخزونات البضائع،
- 391— خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات،
- 392 - خسائر القيمة عن التموينات الأخرى،
- 393— خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجارية إنجازها
- 394— خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجارية إنجازها

395 — خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات،

397 — خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.

الصف 4- حسابات الغير

40 - الموردون والحسابات الملحقة

401 — موردو المخزونات والخدمات،

403 — موردو السندات الواجب دفعها،

404 — موردو التثبيتات،

405 — موردو تثبيات السندات المطلوب دفعها

408 — موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها

409 — الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، و الحسابات الدائنة الأخرى.

41. الزبائن والحسابات الملحقة

411 — الزبائن،

413 — الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها

416 — الزبائن المشكوك فيهم،

417 — الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها،

418 — الزبائن - المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد

419 — الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها،

42 — المستخدمين والحسابات الملحقة

421 - المستخدمين - الأجر المستحقة،

422 — أموال الخدمات الاجتماعية

423 — مساهمة الأجراء في النتيجة،

425 — المستخدمين - التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة

426 — المستخدمين - الودائع المستلمة

427 — المستخدمين - الاعتراضات على الأجر

428 — المستخدمين - الأعباء الواجب دفعها و المنتوجات المطلوب استلامها

43 — الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة

431 — الضمان الاجتماعي

432 — الهيئات الاجتماعية الأخرى،

438 — الهيئات الاجتماعية - الأعباء الواجب دفعها و المنتوجات المطلوب استلامها.

44 - الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات الملحقة

441 — الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها

442 — الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى،

443 — العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية،

444 — الدولة - الضرائب على النتائج،

445 — الدولة - الرسوم على رقم الأعمال،

- 446 — الهيئات الدولية،
- 447 — الضرائب الأخرى والرسوم و التسديدات المماثلة،
- 448 — الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب)
- 45- المجمع والشركاء**
- 451 — عمليات المجمع،
- 455 — الشركاء - الحسابات الجارية،
- 456 — الشركاء العمليات عن رأس المال،
- 457 — الشركاء - الحصص الواجب دفعها،
- 458 — الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع
- 46— مختلف الدائنين ومختلف المدينين**
- 462 — الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيات
- 464 — الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة،
- 465 — الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة،
- 467 — الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة،
- 468 — الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.
- 47 — الحسابات الانتقالية أي الانتظارية**
- 48 - الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمكونات**
- 481 — المؤونات - الخصوم الجارية،

486 — الأعباء المعاينة مسبقاً،

487 — المتوجحات العابثة مسبقاً

49 — خسائر القيمة من حسابات الغير

491 — خسائر القيمة عن حسابات الزبائن،

495 — خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء،

496 — خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين

498 — خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير.

الصف 5 : الحسابات المالية

50 — القيم المنقولة للتوظيف

501 — الحصص في المؤسسات المرتبطة،

502 — الأسهم الخاصة،

503 — الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقاً في الملكية،

506 — السندات , قسائم الخزينة و قسائم الصندوق القصيرة الأجل،

508 — قيم التوظيف المنقولة الأخرى و الحسابات الدائنة المماثلة،

509 — التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة

51- البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها

511 — قيم التحصيل،

512 — بنوك الحسابات الجارية،

- 515 — الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
- 517 — الهيئات المالية الأخرى،
- 518 — الفوائد المنتظرة
- 519 — المساهمات البنكية الجارية
- 52 — الأدوات المالية المشتقة
- 53 - الصندوق
- 54- وكالات التسبيقات والاعتمادات
- 541 — وكالات التسبيقات،
- 542 — الاعتمادات
- 55 - (متاح)
- 56 - (متاح)
- 57 - (متاح)
- 58- التمويلات الداخلية
- 581 - تحويلات الأموال،
- 588 - تحويلات داخلية أخرى
- 59- خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية
- 591 — خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية،
- 594 — خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والإعتمادات.

الصف 6- حسابات الأعباء

60— المشتريات المستهلكة

600— مشتريات البضائع المباعة،

601— المواد الأولية

602— التموينات الأخرى،

603— تغيرات المخزونات،

604— مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة ،

605 - مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال،

607- المشتريات غير المخزنة من المواد، والتوريدات،

608- مصاريف الشراء التابعة،

609— التخفيضات ، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها من المشتريات

61— الخدمات الخارجية

611 - التقاويل العام،

613—الإيجارات

614— الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة،

615— الصيانة والتوصيليات، والرعاية،

616— أقساط التأمينات،

617— الدراسات والأبحاث،

61- التوثيق والمستجدات،

619— التنزيلات و التخفيضات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية.

62- الخدمات الخارجية الأخرى

621- العاملون الخارجيون عن المؤسسة،

622 - أجور الوسطاء والأتعاب،

623— الإشهار والشر والعلاقات العمومية،

624— نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين،

625— التنقلات والمهمات والاستقبالات،

626 - مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية،

627— الخدمات المصرفية وما شابهها،

628- الاشتراكات والمستجدات،

629— التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى.

63— أعباء المستخدمين

631— أجور المستخدمين

634- أجور المستغل الفردي

635— الاشتراكات المدفوعة للهيئات المدفوعة

636— الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي

637— الأعباء الاجتماعية الأخرى

638— أعباء المستخدمين الأخرى

64- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة

641— الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة عن الأجور

642— الضرائب و الرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال،

645 - الضرائب و الرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج).

65- الأعباء العملية الأخرى

651 - الأتاوى المترتبة على الامتيازات و البراءات و الرخص و برامج المعلوماتية و الحقوق و القيم المماثلة،

652 - نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية،

653 - أتعاب حضور،

654— خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة

655— قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة،

656— الغرامات و العقوبات و الإعانات الممنوحة، و الهبات و التبرعات ،

657— الأعباء الاستثنائية للتسيير الجارى،

658— أعباء أخرى للتسيير الجارى.

66 - الأعباء المالية

661— أعباء الفوائد،

664— الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات

665 - فارق التقييم عن أصول مالية - نواقص القيمة

666— خسائر الصرف

667 - الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية،

668 - الأعباء المالية الأخرى.

67— العناصر غير العادية - الأعباء

68— المفصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

681— المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية،

682 - المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز،

685— المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول الجارية،

686 - المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - العناصر المالية.

69 - الضرائب من النتائج وما يماثلها

692 - فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول،

693— فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم،

695— الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية،

698 - الضرائب الأخرى عن النتائج.

الصف 7- حسابات المنتوجات

70— المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة

700— المبيعات من البضائع،

- 701 - المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة،
- 702 — المبيعات من المنتوجات الوسيطة،
- 703 - المبيعات من المنتوجات المتبقية،
- 704 — مبيعات الأشغال،
- 705 — مبيعات الدراسات،
- 706 - تقديم الخدمات الأخرى،
- 708 — منتوجات الأنشطة الملحقة،
- 709 — التخفيضات و التبريلات و المحسومات الممنوحة.
- 72 - الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون**
- 723 - تغير المخزونات الجارية،
- 724 - تغير المخزونات من المنتجات،
- 73 - الإنتاج المثبت**
- 731 — الإنتاج المثبت للأصول المعنوية،
- 732 — الإنتاج المثبت للأصول العينية.
- 74 - إعانات الاستغلال**
- 741 — إعانة التوازن
- 748 — إعانات أخرى للاستغلال.
- 75 - المنتوجات العملية الأخرى**

751— الأتاوى عن الامتياز والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة،

752— فوائض القبمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية،

753 - أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير،

754— أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية،

755— قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة

756— المدخولات عن الحسابات الدائنة المهلكة،

757- المنتوجات الاستثنائية عن عمليات المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري.

758- المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري

76— المنتوجات المالية

761- منتوجات المساهمات،

762 - عائدات الأصول المالية،

763 - عائدات الحسابات الدائنة،

765— فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة

766— أرباح الصرف

767— الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية

768— المنتوجات المالية الأخرى

77— العناصر غير العادية - المنتجات

78 - الاسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات

781- استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية

785- استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول الجارية

786- الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات

79 - (متاح)

