

محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة"
-مزرعة كرفة محمد نموذجا-

**Accounting for the biological assets of the agricultural sector between the financial
accounting system and the International Accounting Standard N 41 "Agriculture" -
.Mohamed's Karafa farm as a model**

عائشة كداتسة^{1*}، عيسى براق²، صالح بضياف³

¹ جامعة البليدة 2، (الجزائر)، البريد الإلكتروني: kedatsaaicha@hotmail.fr

² جامعة البليدة 2، (الجزائر)، البريد الإلكتروني: berragaissa@yahoo.fr

³ جامعة البليدة 2، (الجزائر)، البريد الإلكتروني: profsalah2017@gmail.com

تاريخ القبول: 2021/11/19

تاريخ الاستلام: 2021/05/23

ملخص: يهدف هذا المقال إلى تسليط الضوء على المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في ظل النظام المحاسبي المالي ومقارنتها بما جاء به معيار المحاسبة الدولي رقم 41 المتعلق بالزراعة. وللوقوف على مدى التزام المنشآت الفلاحية بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي دعمنا مقالنا بدراسة ميدانية هدفت إلى التعرف على واقع تقييم وجرد الأصول البيولوجية النباتية وكيفية التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بهذه الأخيرة في مزرعة كرفة محمد بحمر العين ولاية تيبازة.

حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن النظام المحاسبي المالي استوحي من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" فيما يخص تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة، لكن تطبيقها في البيئة الجزائرية صعب في ظل غياب سوق نشط خاص بالأصول البيولوجية، بالإضافة إلى ذلك فهو لم يتم بتخصيص محاسبة متعلقة بالمنشآت الزراعية.

الكلمات المفتاحية: الأصول البيولوجية، المحاسبة الزراعية، النظام المحاسبي المالي، معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة".

الترميز الاقتصادي **JEL**: H83؛ N2؛ N4.

Abstract : This article aims to shed light on the accounting treatment of biological assets in light of the financial accounting system and to compare it with what was stated in International Accounting Standard No. 41 related to agriculture. In order to determine the extent of agricultural establishments' commitment to implementing the requirements of the financial accounting system, we supported our article with a field study aimed at identifying the reality of the assessment and inventory of plant biological assets and how to record the accounting operations related to the latter in the Karafa farm in Hammar al-Ain, the state of Tipaza.

As we reached a set of results, the most important of which is that the financial accounting system was inspired by the International Accounting Standard No 41 "Agriculture" with regard to valuing biological assets at fair value. However, their application in the Algerian environment is difficult in the absence of an active market for biological assets. In addition, the financial accounting system has not allocated accounting related to agricultural establishments.

Keywords : biological assets, agricultural accounting, financial accounting system, international accounting standard No. 41 "agriculture".

Classification Codes JEL: H83; N2; N4.

تمهيد :

لقد تجسدت قوانين الدولة في مجال المحاسبة بالنسبة للجزائر في نظامها المحاسبي المالي SCF، إلا انه في ظل العولمة والتفتح الدولي الحاصل ومع تزايد المعاملات بين الأعوان الاقتصاديين محليا أو الدولة بصفتها عون اقتصادي مع أطراف أجنبية في إطار التعاون الاقتصادي بين الدول ومنه حصول شراكات بينهم واستثمارات أجنبية اقتضت الضرورة وجود قوانين ومعايير دولية، تنظم سيرورة النشاطات بما يخدم مصالح كل طرف دون المساس بمصالح الطرف الآخر ولتفادي حصول نزاعات وتضاربات بين القوانين الخاصة بكل بلد، منها المعايير المحاسبة الدولية IAS التي جاء بها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كهيئة دولية مستقلة بهدف تقريب الممارسات المحاسبية بين الدول، من هذه المعايير نجد المعيار 41 المتعلق بالزراعة، وعليه فقد صارت المحاسبة تؤدي دورا كبيرا في كيفية تقييم المنتجات الزراعية. لضمان السير الحسن لنشاطات المؤسسة الزراعية (المستثمرة الفلاحية) تساهم المحاسبة بتقييم الأصول البيولوجية التي تملكها المؤسسة مما يساعدها في تحديد إمكانياتها والموارد المتاحة لديها لمزاولة مختلف نشاطاتها وفق ما ينبغي واخذ احتياطاتها لمواجهة التحديات التي تعيقها. ارتأينا أن يكون هذا المقال يركز على التقييم والمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية والحيوانية، ويرتكز كذلك على مقارنة النظام المحاسبي المالي بمعيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" من جانب نقاط التشابه والاختلاف، حيث تم تناول هذا التقييم بتسليط الضوء على مزرعة كرفة محمد باحمر العين .

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية: كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي

رقم 41 "الزراعة"؟

تندرج تحت الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- كيف يتم تقييم الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي ؟
- ما مدى توافق المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة"؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في مزرعة كرفة محمد؟

✓ الفرضيات:

● النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لمحاسبة القطاع الزراعي بصفة خاصة بل ترك المجال مفتوح وعلى كل منشأة زراعية تكييفه مع متطلباتها؛

● يستمد النظام المحاسبي المالي مقوماته من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" فيما يخص معالجة الأصول البيولوجية؛

● لا يتوفر سوق نشط تلجأ إليه مزرعة كرفة محمد من أجل تقييم أصولها البيولوجية وتسجيلها بالقيمة العادلة.

✓ أهداف الدراسة: نسعى من خلال هذا المقال إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في:

- الإلمام بمدى تطرق النظام المحاسبي المالي لمحاسبة القطاع الزراعي؛
- التعرف على معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة"؛
- الإطلاع على واقع المحاسبة في المستثمرات الزراعية بالجزائر بصفة عامة، وفي مزرعة كرفة محمد بصفة خاصة.

I- محاسبة الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي

1-1- الاعتراف وتقييم الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي

1-1-1- قواعد الاعتراف بالأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي:

يجب على المؤسسة الاعتراف بالأصل البيولوجي والمحاصيل:

✓ تسيطر المزرعة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

✓ من المحتمل تدفق منافع اقتصادية؛

✓ يمكن قياسه بشكل موثوق.

1-1-2- طرق تقييم الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي:

يتم تقييم كل من الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية المتأتية من هذه الأصول في النظام المحاسبي المالي بإستعمال القيمة العادلة التي اصطلح عليها بإسم القيمة الحقيقية مطروحا منها مصاريف نقطة البيع، وتثبت أي خسارة أو ربح متأئين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصة منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منهما (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2009، ص ص 10، 13).

أ- **تعريف القيمة العادلة "الحقيقة"**: المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2009، ص 87). ويتم حسابها وفق المعادلة التالية (Ali , s a , p42 , Tazdait):

القيمة العادلة = سعر السوق (سعر صافي) - مصاريف النقل - رسوم أخرى للحصول على الأصول في السوق

ومنه فمعادلة تقييم الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية تصبح كما يلي:

تقييم الأصول البيولوجية = القيمة العادلة - مصاريف نقطة البيع (عمولات الوسطاء والسماسة تفرضها الجهات التنظيمية وضرائب بورصات السلع ورسوم التحويل)

حيث يتم استعمال طريقة القيمة العادلة عند توفر الشرطين التاليين (طرطار ، منصر، 2016، ص 89) :

✓ الأول يتعلق بالأطراف الداخلة في الصفقة حيث يجب أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة، أي مستقلين وكل منهما يسعى للتفاوض على أحسن شروط يمكن الحصول عليها كما أن الصفقة تتم بين أطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة ولا توجد معلومات مهمة لدى طرف دون الآخر (تماثل المعلومات)؛

✓ الثاني يتعلق بالظروف التي تتم فيها الصفقة حيث يشترط أن تكون هذه الظروف طبيعية (عادية) فالصفقات التي تتم مثلا في ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة.

أما في حالة عدم إمكانية تطبيق القيمة العادلة فأجاز المشرع الجزائري تقييم الأصول البيولوجية بإستعمال التكلفة التاريخية منقوصا منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة.

ب- التكلفة التاريخية: المبلغ الذي تم على أساسه تقييم الأصول أو الخصوم المالية عند إدراجها الأولي في دفاتر المحاسبة (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2009، ص 83).

ويتم حسابها وفق المعادلة التالية (Ali Tazdait , s a , p51) :

التكلفة التاريخية = القيمة الأولية - الإهلاك المتراكم - خسائر القيمة المجمعة

1-1-3- أنواع التقييم:

يتم تقييم الأصول البيولوجية عبر مرحلتين تقييم أولي وتقييم بعدي عند إقفال الحسابات بالإضافة إلى التقييم عند التنازل.

1-1-3-1- التقييم الأولي: يتم التقييم الأولي خلال عملية الشراء أو إنتاج الشركة لنفسها (ولادة حيوانات أو إنشاء أشجار).

أ- شراء أصل بيولوجي: الأصل البيولوجي المشتري يسجل بقيمته العادلة مطروح منها تكاليف البيع، أما في حالة تعذر تحديد القيمة العادلة فالقيمة الأولية لأصل بيولوجي عند التسجيل الأولي تتوافق مع تكلفة الشراء التي تتضمن السعر المدفوع إضافة إلى كل تكاليف الشراء الملحقة بالأصل (رسوم، ضرائب وغرامات غير قابلة للاسترداد، الوسطاء، النقل...) (Ali Tazdait , s a , p51) .

ب- إنتاج أصل بيولوجي بوسائل المؤسسة: الأصل البيولوجي المنتج بواسطة وسائل مملوكة من طرف المؤسسة يسجل بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. في حالة عدم توفر القيمة العادلة، يجب على المؤسسة استخدام أساليب التقييم المناسبة للظروف والتي تتوفر لها البيانات بكمية كافية لتقييم القيمة العادلة. وعلى الرغم من وجود عدة طرق لتقييم الإنتاج الزراعي، إلا أننا نفضل، التكلفة الكاملة (تكلفة الإنتاج) مع التوزيع الرشيد للتكاليف الثابتة لأنها تلبى متطلبات التكلفة المستخدمة في المحاسبة:

✓ ولادة حيوان جديد: يتم تسجيله بتكلفة الإنتاج التي تشمل كل التكاليف المرتبطة بورشة تربية الحيوانات. التكاليف المباشرة (تكلفة الحيوانات المشتراة أو المنتجة داخلياً، تغذية الماشية، منتجات الصحة والنظافة، الرسوم البيطرية، تكلفة العمالة المباشرة، تكلفة الطاقة المستهلكة لتلبية الاحتياجات الحيوانية) وغير المباشرة (تحسب وفق التوزيع العقلاني وتتضمن: إهلاك مباني ومعدات الحيوانات، حصة من التكاليف العامة للمؤسسة) المنسوبة إليها.

✓ إنشاء أشجار: تكلفة أشجار منتجة من قبل المؤسسة لنفسها تتضمن تكاليف مباشرة (تكلفة النباتات، تكلفة تهيئة الأرض، تكلفة علاجات الصحة النباتية، تكلفة العمالة المباشرة، تكاليف أخرى مباشرة) وغير مباشرة (تحسب وفق التوزيع العقلاني وتتضمن حصة من التكاليف العامة للمؤسسة) مرتبطة بإنتاج الأصل.

1-1-3-2- التقييم البعدي "عند إعداد القوائم المالية": في كل تاريخ إغلاق الحسابات، يجب على المؤسسة تسجيل التحول البيولوجي لأصولها، وإعادة تصنيف الفئات وتقييم حالة أصولها البيولوجية.

بيان التحول البيولوجي (النمو): تزداد قيمة الأصل البيولوجي خلال فترة النمو، تثبت في لحظة معينة، ثم تنخفض نحو نهاية العمر الإنتاجي. في كل تاريخ إغلاق الحسابات، الأصول البيولوجية تقيم بقيمتها العادلة مطروح منها تكاليف البيع. يتم تقريب القيمة الجديدة للقيمة المسجلة في الحسابات والتغيرات في القيمة العادلة التي لوحظت نتيجة للتحول البيولوجي يتم الاعتراف بها كخسارة أو ربح في السنة التي تحدث فيها , s a , (Ali Tazdait p47) .

أما في حالة تعذر تحديد القيمة العادلة فالنمو البيولوجي للأصول الثابتة هو مقدار التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتكبدة خلال الفترة المتضمنة.

1-1-3-3- التقييم عند التنازل: الأصول البيولوجية المحولة، المتخلى عنها، الميته يتم شطبها من الميزانية بقيمتها المسجلة سواء القيمة العادلة أو القيمة المحاسبية الصافية. فوائض أو نواقص القيمة الناتجة عن هذه العملية تسجل كأرباح أو خسائر في نتيجة الدورة , s a , p48 , (Ali Tazdait p59) .

1-1-3-4- خسائر قيمة وقسط إهلاك الأصول البيولوجية:

1-1-4-3-1- خسائر القيمة: يتعرض النشاط الزراعي غالباً لمخاطر مناخية وأمراض ومخاطر طبيعية أخرى. في حالة وقوع أي حدث الذي من خلال أهميته، طبيعته أو تأثيره هو معلومة ذات صلة لفهم أداء المؤسسة خلال الدورة. يتم الإشارة إلى مقدار وطبيعة العناصر الناتجة من الدخل أو المصاريف في القوائم المالية (Ali Tazdait , s a , p47) .

عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الإهلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة (عوادي، 2012، ص451) .

لم يتناول المجلس الوطني ; bk n,nn v : بل ل محاسبين CNC تدهور قيمة الأصول البيولوجية لكن بالمقارنة مع المعدات والآلات فالأصول البيولوجية المقدره بالتكلفة يجب إخضاعها لاختبار تحديد تدهور القيمة عند كل إقفال للحسابات. في حالة فقدان أحد

الأصول البيولوجية لقيمتها على المؤسسة أن تقوم بتكوين مؤونة تدهور القيمة. نقول عن أصل بيولوجي أنه تعرض لخسارة قيمة عندما تكون قيمته المحاسبية أكبر من قيمته القابلة للتحويل (Ali Tazdait , s a , p54 p55).

✓ القيمة القابلة للتحويل هي القيمة العليا بين سعر البيع الصافي للأصول (القيمة العادلة) وقيمتها النفعية.

✓ القيمة النفعية هي القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المقبلة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدتها النفعية (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2009، ص 91).

✓ القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أحد الأصول من عملية تبادل ضمن شروط المنافسة العادية بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروح منها تكاليف الخروج (Ali Tazdait , s a , p55).

1-1-3-4-2- إهلاك الأصول البيولوجية الثابتة: يمكن القول أن الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان بنفسه (عوادي، 2012، ص 450).

✓ المبلغ القابل للإهلاك هو التكلفة التاريخية عند التسجيل الأولي أو التكلفة المعاد تقييمها لأصل، مطروح منها القيمة المتبقية التي يتوقع أن تحصل عليها المؤسسة لهذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد خصم تكاليف الخروج المتوقعة أما القيمة المتبقية للأصول البيولوجية فهي مساوية لسعر الكسر (جثة الحيوانات المباعة بالوزن، والخشب المستعاد من المزارع المباعة كحطب للتدفئة) (Ali Tazdait).

✓ قسط الإهلاك: هناك عدة طرق لحساب قسط الإهلاك "خطي، متناقص، وحدات الإنتاج".

يمكن حسابه وفق طريقة الإهلاك الخطي كما يلي (بن ربيع، 2010، ص 345):

$$\text{قسط الإهلاك} = \text{القيمة القابلة للإهلاك} \times \text{معدل الإهلاك}$$

✓ **1-2-1- محاسبة الأصول البيولوجية الحيوانية والنباتية**

✓ **1-2-1- تصنيف الأصول البيولوجية الحيوانية:**

✓ إن الأصل البيولوجي الحيواني كغيره من الأصول الأخرى في المؤسسة يتم تصنيفه إلى تثبيت أو مخزون ويكون هذا التصنيف حسب استخدام الأصل في النشاط، أي أنه إذا كان الأصل المقتنى هو ملك للمؤسسة وينتظر أن يحقق إيرادا في المستقبل القريب (أقل من سنة مالية) عن طريق بيعه لذاته أو بعد تحويله يعتبر كأصل جاري "مخزون" يدرج حسب النظام المحاسبي المالي ضمن حسابات الصنف الثالث "المخزونات". أما إذا كان هذا الأصل المقتنى هو ملك للمؤسسة وتنتظر أن يحقق إيرادا في المستقبل البعيد (أكثر من سنة مالية) أي أنه موجه للاستعمال سواء لإنتاج منتجات (الحليب، الصوف، العسل،...)، لتقديم خدمات (الحراثة، المشاركة في السباقات،...) أو للتأجير للغير يعتبر كأصل غير جاري "تثبيت" يدرج حسب النظام المحاسبي المالي ضمن حسابات الصنف الثاني "التثبيتات" (بن ربيع، 2010، ص ص 262/263).

✓ **1-2-2-1- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية**

✓ **1-2-2-1- الحيوانات المقتناة من أجل العمل:** حيوانات العمل هي الحيوانات التي يتم شرائها لغرض استخدامها في العمل الزراعي من حرث، حصاد، نقل... تعد هذه الحيوانات من الأصول غير الجارية لأن المزارع يشتريها لغرض الاحتفاظ بها لفترة طويلة من الزمن (بتول محمد نوري).

✓ التسجيلات المحاسبية لهذا النوع من الأصول الحيوانية كما يلي (جمعة، 2014، ص 67/68):

✓ **أ- شراء الحيوانات:** تحصل المزرعة على الحيوانات إما عن طريق الشراء (الاقتناء النقدي) أو الإسهام أو الإنتاج.

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	أصول بيولوجية حيوانية	216xx
	XX	الرسم القابل للاسترجاع	445xx
XX		موردو التثبيتات	404xx
XX		أو رأس المال	101xx
XX		أو الإنتاج المثبت للأصول الملموسة	723xx
بيان مشتريات الحيوانات فاتورة رقم XX			

ب- قسط الإهلاك: يتم حساب قسط الإهلاك بالاعتماد على جدول يحدد معدل إهلاك كل صنف من الحيوانات ويكون التسجيل المحاسبي له كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	مخصصات الإهلاك والمؤونات وتدهور القيمة	681xx
XX		إهلاك الأصول البيولوجية الحيوانية	2816x
بيان تسجيل قسط إهلاك الأصول البيولوجية الحيوانية			

ج- خسارة القيمة: بالنسبة لخسارة "تدهور" قيمة الأصول الحيوانية فإنه بعد حساب قسط الإهلاك واستخراج القيمة المحاسبية الصافية فإنه يتم مقارنتها مع القيمة السوقية "العادلة" ونكون أمام حالتين:
 ✓ الحالة 01: القيمة السوقية < القيمة المحاسبية الصافية.

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	مخصصات الإهلاك والمؤونات وتدهور القيمة	681xx
XX		خسائر القيمة عن الأصول البيولوجية الحيوانية	2916x
بيان تسجيل خسارة قيمة الأصول البيولوجية الحيوانية			

✓ الحالة 02: القيمة السوقية > القيمة المحاسبية الصافية.

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	خسائر القيمة عن الأصول البيولوجية الحيوانية	2916x
XX		الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات	781xx
بيان استرجاع خسارة قيمة الأصول البيولوجية الحيوانية			

1-2-2-2- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية المقتناة من أجل التربية: حيوانات التربية هي الحيوانات التي تقتنى لغرض التكاثر حيث يتم تربية المواليد إما لبيعها بعد مدة أو للاحتفاظ بها كأصول غير الجارية، المنتج الرئيسي لهذا النوع هو المواليد بالإضافة إلى منتجات ثانوية كالألبان، البيض... (مولاي، 2007، ص62)

التسجيل المحاسبي المتعلق بهذا النوع مماثل للتسجيل المحاسبي المتعلق بماشية العمل (كلاهما أصل غير جاري) فيما يخص عمليات الشراء، قسط الإهلاك، خسارة القيمة... أما المعالجة المحاسبية عند إنتاج سلالة جديدة تعتمد على التكلفة المنفقة على العناية بهذه السلالة الجديدة كالتالي (جمعة، 2014، ص70):

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	مخزون المنتجات	35xx

72xx	إنتاج مخزن الحيوانات	XX
بيان إدخال مواليد إلى المخزن بوصول إدخال رقم XX		

في حالة بيع هذا المنتج يتم تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب	البيان	المبالغ
72xx	إنتاج مخزن الحيوانات	XX
35xx	مخزون المنتجات	XX
بيان إخراج مواليد من المخزن بوصول إخراج رقم XX		
411xx	الزبائن	XX
701xx	المبيعات من الحيوانات	XX
بيان بيع منتجات بفاتورة رقم XX		

أما في حالة ما قررت المنشأة الزراعية الاحتفاظ به كأصل غير جاري من أجل إعادة الإنتاج فيتم إعادة تصنيفه من حساب مخزونات الحيوانات إلى الاستثمارات وفق القيد التالي (جمعة، 2014، ص75):

رقم الحساب	البيان	المبالغ
216xx	أصول بيولوجية حيوانية	XX
35xx	مخزون المنتجات	XX
بيان إعادة تصنيف أصل حيواني		

1-2-2-3- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية المقتناة من أجل الإنتاج: حيوانات الإنتاج هي الحيوانات التي تقتنيها المزرعة بهدف الحصول على منتجاتها من الألبان والصوف، تعتبر أصول غير جارية. التسجيل المحاسبي المتعلق بها مماثل للتسجيل المحاسبي الخاص بماشية العمل والتربية فيما يخص عمليات الشراء، قسط الإهلاك، خسارة القيمة... أما المنتجات التي نحصل عليها فهي بمثابة مخزون أي تخضع لنفس معالجة المخزون من إدخال للمخازن إلى غاية بيعها (جمعة، 2014، ص71).

1-2-2-4- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية المقتناة من أجل التسمين (المتاجرة): حيوانات التسمين هي الحيوانات التي يتم شرائها بقصد تغذيتها ورعايتها وإعادة بيعها بعد فترة من الزمن وتعد من الأصول الجارية لأن المزارع لا يشتريها لغرض الاحتفاظ بها لفترة طويلة من الزمن (بتول محمد نوري). يصنف هذا النوع من الأصول الحيوانية ضمن البضائع و التسجيلات المحاسبية له كالتالي (جمعة، 2014، ص73):

✓ شراء الحيوانات:

رقم الحساب	البيان	المبالغ
380xx	المشتريات من الحيوانات	XX
401xx	موردو المخزونات والخدمات	XX
بيان مشتريات الحيوانات فاتورة رقم XX		

✓ إدخال الحيوانات المشتراة إلى المخزن:

رقم الحساب	البيان	المبالغ
30xx	المخزونات من البضائع "الحيوانات"	XX
380xx	المشتريات من الحيوانات	XX

بيان إدخال مشتريات إلى المخزن وصل إدخال رقم XX

1-2-2-5- حالات خاصة بالأصول البيولوجية الحيوانية (جمعة، 2014، ص101):

✓ **وفاة أصل بيولوجي حيواني:** عند وفاة أصل بيولوجي حيواني يتم إخراجه من الدفاتر المحاسبية، تعتبر خسارة بالنسبة للمنشأة الفلاحية. يتم ترصيد حساب الأصل مع حساب الإهلاك المتراكم والباقي يوضع في حساب نواقص القيمة عن خروج أصول ثابتة غير مالية ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

✓ الحالة 01: وفاة أصل بيولوجي حيواني غير جاري "تثبيت"

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	إهلاك الأصول البيولوجية الحيوانية	2816xx
	XX	نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية	652xx
Xx		أصول بيولوجية حيوانية	216xx
بيان إخراج أصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة			

✓ الحالة 02: وفاة أصل بيولوجي حيواني جاري "مخزون"

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	أعباء التسيير الجاري الإستثنائية	657xx
Xx		المخزونات من البضائع "الحيوانات"	30xx
بيان إخراج أصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة			

✓ **مرض أصل بيولوجي حيواني واللجوء للذبح الاضطراري:** عند مرض أصل بيولوجي حيواني وإشارة البيطري بضرورة ذبحه قبل وفاته، يتم بيع لحمه إلى الجزار وفي حالة ما إذا كان هذا الأصل خاضع للتأمين على الحياة يقوم الصندوق الجهوي للتعاقد الفلاحي بتعويض المنشأة الفلاحية.

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	إهلاك الأصول البيولوجية الحيوانية	2816xx
	XX	البنك	512xx
Xx		أصول بيولوجية حيوانية	216xx
بيان إخراج أصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة			

1-2-3- محاسبة الأصول البيولوجية النباتية

يشمل الإنتاج النباتي أنواعا متعددة ومختلفة من الأنشطة الزراعية تتمثل أساسا في المحاصيل الزراعية وحدائق الفاكهة والبساتين. إن هذا التعدد يؤدي إلى اختلاف المعالجة المحاسبية لكل نوع.

1-2-3-1- المحاصيل الزراعية: تشمل المحاصيل النباتية كالفحم، القطن، الشعير، الأرز... ومحاصيل الخضروات كالطماطم، الباذنجان، البطاطا... وكلا من النوعين لا يمكن اعتباره أصل ثابت بالنسبة للمزرعة كون دورة حياته لا تتجاوز سنة مالية وبالتالي يتم تصنيفها ضمن الأصول الجارية.

أ- **مرحلة البذر:** تقوم المنشآت الزراعية أثناء زراعة المحاصيل الزراعية باستخدام أنواع متعددة من المواد الأولية كالبذور والأسمدة. تكون التسجيلات المحاسبية المتعلقة بهذه المواد كما يلي (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2009، ص63):

● شراء مواد أولية:

المبالغ	البيان	رقم الحساب
XX	المواد الأولية واللوازم المخزنة	381xx
Xx	موردو المخزونات والخدمات	401xx
بيان مشتريات المواد الأولية فاتورة رقم XX		

● إدخال المواد الأولية إلى المخزن:

المبالغ	البيان	رقم الحساب
XX	المواد الأولية واللوازم المخزنة	381xx
Xx	موردو المخزونات والخدمات	401xx
بيان مشتريات المواد الأولية فاتورة رقم XX		

● استهلاك المواد الأولية:

المبالغ	البيان	رقم الحساب
XX	مواد أولية	601xx
Xx	المواد الأولية واللوازم	31xx
بيان إخراج المواد الأولية من المخزن بوصول إخراج رقم XX		

ب- مرحلة الحصاد: تحول المحاصيل عند إدخالها إلى المخازن بسعر تكلفتها،
 قبل جني المحصول:

المبالغ	البيان	رقم الحساب
XX	الأشغال الجاري إنجازها	335xx
Xx	إنتاج نباتي مخزن	72xx
تحميل النفقات على المنتجات من المحاصيل		

● عند جني المحصول:

المبالغ	البيان	رقم الحساب
XX	المنتجات النباتية التامة	355xx
Xx	إنتاج نباتي مخزن	72xx
إدخال المنتجات من المحاصيل إلى المخزن		

1-2-3-2- حدائق الفاكهة والبساتين: تختلف طرق المعالجة المحاسبية لحدائق الفاكهة عن المعالجة المحاسبية لباقي أنشطة الزراعة. حيث ينظر إلى أشجار الفاكهة باعتبارها أصلا له فترة إثمار تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات وذلك حسب درجة خصوبة التربة وطرق العناية بها حيث يقوم صاحب الحديقة بإنفاق مبالغ رأسمالية تتمثل في تكلفة الشتلات والتكاليف الأخرى التي تعرف بتكاليف الإنشاء (راغب الخطيب، 2009، 146).

تمر الحدائق والبساتين بثلاث فترات هي:

أ- فترة التكوين والإنشاء (النمو): في هذه الفترة يتم إعداد الأرض للزراعة "حراثتها، تسويتها... " ثم غرس الشتلات. تستمر هذه المدة إلى حين بداية إعطاء الأشجار لثمارها ويختلف طولها حسب نوع الأشجار (راغب الخطيب، 2009، 150).

- عند غرس الشتلات "الشجيرات" تصبح تثبيتها قيد الإنجاز:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	التثبيات العينية الجاري إنجازها		232xx
XX		الإنتاج المثبت للأصول العينية	731xx	
بيان إثبات التثبيات العينية الجاري إنجازها				

ب- فترة الإنتاج والإثمار (النضج): تبدأ هذه الفترة حين تبدأ الأشجار بإنتاج الثمار بكميات اقتصادية يمكن بيعها وتنتهي عندما تصبح الأشجار في مرحلة تناقص الغلة وزيادة المصروفات أما طول هذه الفترة فيتوقف على درجة العناية والخدمة (راغب الخطيب، 2009، 150). تكون التسجيلات المحاسبية خلال هذه المرحلة كالتالي (جمعة، 2014، ص 83):

- تصنيف الأشجار من تثبيات عينية جاري إنجازها إلى أصول بيولوجية نباتية: عندما تصبح الأشجار جاهزة أي قادرة على الإنتاج تعتبر استثماراً يتم تقييمه بالمبالغ المنفقة عليه حتى وصوله لهذه المرحلة ويعاد تصنيفها.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	الأصول البيولوجية النباتية		214xx
XX		التثبيات العينية الجاري إنجازها	232xx	
بيان إثبات الأصول البيولوجية النباتية				

وفي هذه الفترة يترك حساب التثبيات البيولوجية النباتية الذي يمثل قيمة الأشجار جانباً ويفتح حساب جديد بإسم المنتج الذي تنتجه الشجرة مثلاً الزيتون ويظهر في الجانب المدين من هذا الحساب المصاريف المختلفة التي تنفق للحصول على ذلك المحصول خلال السنة (قسط إهلاك الأشجار، قيمة السماد، أجور عمال التقليم والري...) ويتم احتساب هذه المصاريف من أجل استخراج تكلفة المنتج الذي يتم إدخاله للمخازن بها ثم بيعه وتحديد الربح الفعلي.

- قسط الإهلاك: عندما تصبح الأشجار بالغة أي تقدم منفعة يتم حساب قسط الإهلاك الخاص بها سنوياً وفقاً لما تم التطرق إليه سابقاً. ويتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	مخصصات الإهلاك والمؤنات وتدهور القيمة		681xx
XX		إهلاك الأصول البيولوجية النباتية	2814x	
بيان تسجيل قسط إهلاك الأصول البيولوجية النباتية				

- إدخال المنتجات إلى المخزن: عند جني الثمار يتم إدخالها إلى المخزن بتكلفة الإنتاج.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	منتجات تامة		355xx
XX		إنتاج مخزن	724xx	
بيان إدخال منتجات تامة إلى المخزن				

ج- فترة التدهور والاختلال (الشيخوخة): هي فترة تناقص الإثمار حيث تصبح الأشجار ضعيفة الإنتاج أو يضمحل إنتاجها (يتناقص) وتبدأ في الاضمحلال (راغب الخطيب، 2009، 150). ويثبت النقص في القدرة الإنتاجية عن طريق حساب الإهلاك و يجعل حساب مخصصات الإهلاك لدينا مع قسط إهلاك الأصول البيولوجية النباتية في نهاية كل سنة بقيمة النقص الذي طرأ فيها وذلك

بتقدير المختصين، ويقفل حساب الأصول البيولوجية النباتية بترحيله إلى الجانب الدائن والإهلاك المتراكم لنفس الأصل في الجانب المدين ويكون التسجيل المحاسبي خلال هذه الفترة كما يلي (جمعة، 2014، ص84):

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
	Xx	الإهلاك المتراكم للأصول البيولوجية النباتية		2814x
Xx		أصول بيولوجية نباتية	214xx	
بيان نقص القيمة الإنتاجية لأصل بيولوجي نباتي				

II - معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة"

2-1 - عناصر نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة"

من خلال الجدول الموالي يوضح العناصر التي تدخل ضمن نطاق هذا المعيار:

الجدول (1): البنود التي تدخل ضمن نطاق المعيار 41.

المنتجات الزراعية	المنتجات الزراعية	الأصول البيولوجية
المنتجات الناتجة عن معالجة ما بعد الحصاد		
خيوط النسيج، سجاد	الصفوف	الخرفان
أثاث	أشجار مقطوعة	الأشجار في مزرعة الغابات
أجبان	الحليب	الأبقار الحلوب
خيوط، ملابس	قطن محصود	أشجار القطن
سكر	قصب سكر محصود	قصب السكر
تبغ معالج	أوراق مقطوفة	نباتات التبغ
شاي	أوراق مقطوفة	شجيرات الشاي
فواكه محولة	فواكه مقطوفة	أشجار الفواكه
زيوت النخيل	ثمار مقطوفة	نخيل الزيتون

المصدر: Conseil des Normes Comptable, Agriculture, Document de travail. Décembre 2015, Page 13

2-2 - متطلبات - معيار المحاسبة الدولي رقم 41 (الاعتراف والقياس):

للاعترا ف بالأصول البيولوجية يشترط (الجعارات، 2014، ص112) :

- ✓ سيطرة المؤسسة على الأصل كنتيجة لأحداث معينة؛
- ✓ احتمالية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة؛
- ✓ إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بموضوعية.

القياس عند الاعتراف المبدئي: يتم التفريق هنا بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية وكما يلي (نصار، حميدات، 2014، ص630/628):

- ✓ يجب قياس الأصل البيولوجي مثل الماشية والأشجار المثمرة عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع بإستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحا منها أي إهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

✓ يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصل البيولوجي مثل الحليب والصوف والثمار بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. وتعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 2 "المخزون"، حيث ستتحول المنتجات الزراعية إلى بضاعة بعد الحصاد. يفرض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائما وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائما. تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي:

- ✓ عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية؛
- ✓ الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لبورصة السلع؛
- ✓ أية رسوم وضرائب القيمة المضافة على المنتجات الزراعية (رسوم التحويل).

ولا تشمل هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج البيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات. ✓ لتسهيل تحديد القيمة العادلة يمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات وفقا لبعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر.

وإذا لم تتوفر أسعار السوق أو القيم المعتمدة من قبل السوق لأصل بيولوجي، في هذه الحالة يمكن للمنشأة استخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر السوق الحالي قبل الضريبة لتقدير القيمة العادلة.

2-3- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" فيما يخص معالجة الأصول البيولوجية

بعدما تطرقنا إلى كل من النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" ارتأينا أن نخصص هذا العنصر لعرض أوجه التشابه والاختلاف بينهما، وذلك كما يلي:

2-3-1- أوجه التشابه:

- ✓ المرجعية المحاسبية الدولية مثل التنظيم المحاسبي الجزائري تفرض تسجيل القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف إعادة البيع .
- ✓ كل من النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 41 تطرق إلى الربح والخسارة الناتجة من قياس القيمة العادلة يتم الاعتراف بها في النتيجة الصافية؛
- ✓ قام كل من النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 41 بالتطرق إلى تقييم الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية المتأتية من هذه الأصول.

✓ فيما يخص الأصول البيولوجية الحيوانية، حسب كل من النظام المحاسبي الجزائري والمعيار 41 يتم الاعتراف بها إذا تحققت مجموعة من الشروط (سيطرة المنشأة على الأصل نتيجة أحداث سابقة، يؤدي إلى تدفق منافع اقتصادية مستقبلية، إمكانية قياسه بالقيمة العادلة).

2-3-2- أوجه الاختلاف:

- ✓ لم يتطرق النظام المحاسبي الجزائري إلى إعادة تقييم الأصل البيولوجي عكس المعيار 41.
- ✓ المعيار المحاسبي تطرق إلى الزراعة بشكل عام عكس النظام المحاسبي المالي الذي صنف المحاصيل الحقلية إلى أصول جارية أما الحدائق والبساتين فصنفها إلى أصول غير جارية.

III- التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية في مؤسسة كرفة محمد :

سنقوم هنا بالتطرق إلى محاسبة أحد المؤسسات الجزائرية وهي مزرعة كرفة محمد حيث (مصلحة المحاسبة) : مزرعة كرفة محمد أو كما تعرف اقتصاديا بالمؤسسة العمومية الاقتصادية كرفة محمد EPE KERFA MOHAMED تندرج قانونيا تحت طابع شركة مساهمة SPA هي مزرعة نموذجية ذات طابع اقتصادي، تجاري وفلاحي تابعة لشركة استغلال وتثمين المزارع والمحيطات الفلاحية SEVFPA مختصة بالإنتاج النباتي حدد رأسمالها سنة 2019 ب 79.554.000,00 دج، مقرها الاجتماعي تابع إقليميا لبلدية

بورقية، دائرة أحمر العين، ولاية تيبازة. يحدها شمالا الطريق الوطني رقم 42°، جنوبا القرية الريفية "الساحل"، شرقا مزرعة زردالي، غربا مزرعة ريفية جماعية.

تتربع هذه مزرعة على مساحة فلاحية إجمالية تقدر ب 240 هكتار منها 236 هكتار مستغلة في زراعة تشكيلة متنوعة من المنتجات الزراعية مقسمة كما يلي:

✓ المحاصيل الزراعية تتضمن القمح الصلب، القمح اللين، التبن = 94 هكتار.

✓ الزراعة المعمرة = 142 هكتار تتضمن:

• أشجار البرتقال = 13 هكتار

• أشجار الليمون = 1.38 هكتار

• الكروم = 123 هكتار

• أشجار الزيتون = 05 هكتار

المساحة المبنية تعود للحقبة الاستعمارية وهي شبه مهتلكة كليا وتتطلب أعمال ترميم وصيانة. مقسمة كما يلي:

• 01 مقر إداري = 90 م²

• 02 ورشات = 273 م²

• 01 مستودع = 248 م²

• 01 مخزن = 105 م²

• 03 حظائر = 1314 م²

3-1-1- تقييم وجرد الأصول البيولوجية النباتية في مزرعة كرفة محمد :

تقوم مزرعة كرفة محمد بإنتاج أنواع متعددة من المنتجات الزراعية والمتمثلة في المحاصيل الزراعية التي تزرع مرة واحدة كل سنة مثل القمح اللين، الصلب والشعير مع وجود منتج ثانوي يظهر أثناء عملية الحصاد وهو التبن. بالإضافة إلى ذلك نجد منتجات الحدائق والبساتين التي تشمل الحمضيات (الليمون والبرتقال)، الكروم والزيتون.

3-1-1- تقييم الأصول البيولوجية النباتية :

✓ مرحلة البذر أو الغرس:

حيث أن المزرعة محل الدراسة تقوم بتسجيل المشتريات من البذور الخاصة بمنتج القمح بتكلفة الشراء ثم تقوم بزراعتها. كذلك تقوم هذه المزرعة بشراء الشتلات حيث تستعملها لغرس الأشجار بأنواعها سواء البرتقال، الليمون أو الزيتون وتعالج محاسبيا مثل معالجة البذور، وبعد هذا تصبح تثبيتا قيد الإنجاز وتسجل في الحساب 23 (تسجل الشتلات إلى غاية أن تصبح أشجار جاهزة للإثمار) من الحساب 232 إلى الحساب 73.

حيث تمتلك مزرعة كرفة محمد عدة أنواع من الأشجار تخضع للإهلاك الخطي وتمثل في:

• ح/214110 أشجار الحمضيات: تتضمن أشجار البرتقال والليمون، كل منهما يدخل مرحلة الإنتاج بعد 7 سنوات ويهتك خطيا عبر 30 سنة؛

• ح/214120 أشجار الكروم: تدخل للإنتاج بعد 3 سنوات وتهتك خطيا عبر 30 سنة؛

• ح/214130 أشجار الزيتون: تدخل للإنتاج بعد 7 سنوات وتهتك خطيا عبر 30 سنة؛

• ح/214140 أشجار النخيل: هي أشجار تقوم المزرعة بغرسها على حدود الحدائق.

ونظرا لعدم توفر سوق نشط يسمح بقياس القيمة العادلة فيما يخص أشجار الفواكه فإن مزرعة كرفة محمد لجأت إلى استعمال التكلفة التاريخية كبديل لقياس قيمة أصولها البيولوجية ويتضح ذلك من خلال تتبع كافة التكاليف المنفقة على الأصل البيولوجي منذ أن يكون غير واضح حتى يصبح بالغا "قابلا للإنتاج" لتحديد قيمته.

الجدول التالي يوضح لنا مختلف التكاليف المنفقة على أشجار الكروم على مدى ثلاث سنوات أي منذ أن كانت مجرد شتلات إلى غاية الإثمار الأول.

الجدول (2): بطاقة متابعة زراعة أشجار الكروم

حملة 2018/2017		حملة 2017/2016		حملة 2016/2015		التعيين
المبلغ - خارج الرسم - دج	المساحة الكمية	المبلغ - خارج الرسم - دج	المساحة الكمية	المبلغ - خارج الرسم - دج	المساحة الكمية	
111.200,00	46	95.200,00	40	1.236.870,65	222	أ/ المشتريات الأسمدة 0-20-25
-		24.000,00	20	-	-	كبريتات الأمونيوم
-				-	-	المبيدات
-		178.100,00	1325	6.500.000,00	52.000	نباتات الكروم "شتلات"
-		200.000,00	20	-	-	تعديل الشتلات
-				-	-	معالجة النباتات
111.200,00		497.300,00		7.736.870,65		الرصيد/ إجمالي
-		-		-	-	ب/ النفقات الحفر
-		-		20.000,00	20	نثر الأسمدة
-		-		40.000,00	20	متقاطع
-		-		160.000,00	20	تتبع - الأوتاد
-		-		250.000,00	20	الزراعة - الري
-		-		-	-	إزالة الأعشاب الضارة
-		200.000,00	20	-	-	الري الثاني - المعالجة
-		200.000,00		470.000,00		الرصيد/ إجمالي 2
60.000,00	20	60.000,00	20	-	-	ج/ اليد العاملة التقليم
60.000,00	20	60.000,00	20	-	-	الحراثة
40.000,00	20	40.000,00	20	-	-	نثر الأسمدة
40.000,00	20	-		-	-	عادي
-		26.500,00	1325	-	-	تعويض المفقودين
-		-		-	-	معالجة الأرض
260.000,00	20	-		-	-	معالجة النباتات
-		-		-	-	إزالة الأعشاب الضارة

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	761.700,00	مشتريات المواد الأولية والتوريدات		381000
761.700,00		المورد CCLS	401010	
بيان شراء مواد أولية فاتورة رقم 1584				

● إدخال المواد الأولية إلى المخزن بوصول إدخال رقم 04 ، يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	761.700,00	بذور الحبوب		310000
761.700,00		مشتريات المواد الأولية والتوريدات	381000	
بيان إدخال المواد الأولية إلى المخزن وصل إدخال رقم 04				

● إخراج المواد الأولية من المخزن لاستهلاكها "غرسها" بوصول إخراج رقم 25 ، فيتم تسجيل القيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	761.700,00	استهلاك بذور الحبوب		601000
761.700,00		بذور الحبوب	310000	
بيان استهلاك المواد الأولية وصل إخراج رقم 25				

ب- مرحلة الحصاد: سنتناول التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالمنتجات من المحاصيل الزراعية.

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	3.711.517,68	الزبون CCLS		411010
	465.927,00	كراء آلات الحصاد		611060
	3.974.725,16	المورد CCLS		401010
	93.920,00	كراء الأكياس		613900
	94.891,84	تكاليف القبول وضرائب المكتب الجزائري المهني للحبوب		613500
8.326.420,3		قمح صلب	701100	
5				
14.561,33		نقل CCLS	706200	
بيان بيع منتجات القمح الصلب بفاتورة رقم 2019/0785				

ملاحظة: لا توجد قيود إدخال وإخراج المنتجات من المخزن لأن مزرعة كرفة محمد لا تقوم بتخزين منتجاتها بل تباعها من الحقل مباشرة للزبون أي أنها تقوم بإجراء صفقة البيع مع الزبون ثم تقوم بحصاد المحاصيل الزراعية وإرسالها إلى الزبون مباشرة.

- بيع محصول (منتج) القمح الصلب بفاتورة رقم 2019/0785 : كل المحصول الذي تنتجه مزرعة كرفة محمد تقوم ببيعه لتعاونية الحبوب والخضر الجافة على دفعات، التسجيل المحاسبي لعملية البيع لا يتم إلا عند انتهاء كل الدفعات (بيع كل المحصول) ويكون بتسجيل قيد واحد كالتالي:

3-2-2- الحدائق والبساتين:

كما سبق وتطرقتنا في الجانب النظري فإن العمليات المحاسبية المتعلقة الحدائق والبساتين تمر عبر ثلاث مراحل وهذا ما إلتمسناه في مزرعة كرفة محمد.

- 3-2-1- فترة التكوين والإنشاء (النمو): تقوم المزرعة في هذه الفترة بشراء شتلات وغرسها "استهلاك الشتلات" ثم العناية بها "مختلف المصاريف كالأسمدة، الري..." إلى غاية الإثمار الأول وكل هذه النفقات كما أشرنا سابقا تدخل ضمن تكلفة إنشاء الأشجار.
- ملاحظة: تصنف كل من الشتلات والأسمدة كموايد أولية أي أن المعالجة المحاسبية لكلا النوعين متشابهة.

- شراء مواد أولية "سماد" بفاتورة رقم 2015/215 ، التسجيل المحاسبي لعملية الشراء كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.263.870,65	مشتريات المواد الأولية والتوريدات		381000
1.263.870,65		المورد CCLS	401010	
بيان شراء مواد أولية فاتورة رقم 2015/215				

- إدخال المواد الأولية إلى المخزن بوصل إدخال، التسجيل المحاسبي لعملية إدخال المواد الأولية إلى المخزن كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.263.870,65	سماد معدني		322100
1.263.870,65		مشتريات المواد الأولية والتوريدات	381000	
بيان إدخال المواد الأولية إلى المخزن وصل إدخال رقم 10				

- إخراج المواد الأولية من المخزن لاستهلاكها بوصل إخراج رقم 25، يتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1.263.870,65	استهلاك السماد المعدني		602210
1.263.870,65		سماد معدني	322100	
بيان استهلاك المواد الأولية وصل إخراج رقم 25				

- تحميل تكلفة المواد الأولية على الإنتاج الجاري: كل ما صرف على الأصل البيولوجي خلال مرحلة تكوينه من تكلفة الشتلات، تكلفة السماد، تكلفة اليد العاملة... في نهاية السنة يدخل ضمن تكلفته ويسجل كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين

232120	أشجار الكروم	1.263.870,65
732120	أشجار كروم جاري إنتاجها	1.263.870,65
بيان إثبات التثبيتات العينية الجاري إنجازها		

3-2-2- فترة الإنتاج والإثمار (النضج): عندما تبدأ الأشجار بإعطاء الثمار يتم إعادة تصنيفها من أصل جاري إنجازها إلى أصل بيولوجي ثابت بالمبلغ الإجمالي المنفق عليه فترة الإنشاء والتكوين "شتلات، سماد، يد عاملة..." كما يتم تطبيق الإهلاك ابتداء من هذه الفترة على هذا المبلغ.

✓ أشجار الفواكه:

- إعادة تصنيف الأشجار من أصل جاري إنجازها إلى أصل بيولوجي ثابت (كمثال نأخذ أشجار الكروم): ابتداء من العام الرابع تعطي أشجار الكروم أول ثمارها وبهذا تصبح بالغة فيتم إعادة تصنيفها من أصل جاري إنجازها إلى أصل بيولوجي ثابت .

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	9.881.870,65	أشجار الكروم		214120
9.881.870,65		أشجار الكروم	232120	
بيان دخول أشجار الكروم الإنتاج				

- قسط الإهلاك: تطبق مزرعة كرفة محمد طريقة الإهلاك الخطي على أصولها الثابتة، وتقوم بحساب قسط الإهلاك بالاعتماد على الجدول التالي (كمثال أخذنا أشجار الكروم):

الجدول (3): جدول الأصول الثابتة والإهلاكات

القيمة الصافية للأصول	الإستهلاك			الأقساط	مدة الإهلاك (سنة)	قيمة الحيازة	تاريخ الحيازة	العدد/ هكتار	طبيعة الأصل
	المجموع	قسط 2018	السابق						
9.223.079,27	658.791,38	329.395,69	0,00	329.395,69	30	9.881.870,65	/01/01	20,00	الكروم

المصدر: من إعداد الباحثين

- المبلغ القابل للإهلاك هو التكلفة الإجمالية لإنشاء الأشجار: 9.881.870,65 دج.
- ومنه قسط الإهلاك السنوي يساوي: $329.395,69 = 25/9.881.870,65$ دج.

ويكون التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك كما يلي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	329.395,69	مخصصات إهلاك ومؤونات وخسائر القيمة		681000
329.395,69		إهلاك أشجار الكروم	281412	
بيان إثبات قسط الإهلاك السنوي لأشجار الكروم				

✓ المنتجات من الثمار:

ملاحظة: لا توجد قيود إدخال وإخراج المنتجات من المخزن لأن مزرعة كرفة محمد لا تقوم بتخزين منتجاتها بل تبيعها من الأشجار مباشرة للزبون.

- بيع منتجات بفاتورة رقم 12 تقوم مزرعة كرفة محمد ببيع منتجات الأشجار عن طريق المناقصة أي تمنح المنتجات لأحسن عرض. ويكون التسجيل المحاسبي لعملية البيع كالتالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	20.017.000,00	الزبائن		411000
20.017.000,00		الحمضيات	701600	
بيان بيع منتج الحمضيات بفاتورة رقم 2017/12				

3-2-3- فترة التدهور والاختلال (الشيخوخة): بعد عدة سنوات من الإثمار تتناقص فيها غلة الأشجار تدريجيا إلى أن تصبح التكاليف التي تنفق عليها أكبر من الغلة التي تنتجها فيتم التخلص منها، ويكون التسجيل المحاسبي عند التخلص من الكروم كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	9.881.870,65	إهلاك أشجار الكروم		281460
9.881.870,65		أشجار الكروم	214600	
بيان إثبات خروج أشجار الكروم من ذمة المزرعة				

الخلاصة:

لقد أولى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB اهتمامه بالمحاسبة في المنشآت الزراعية من خلال إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" والذي من بين ما تطرق فيه كيفية الاعتراف، القياس والإفصاح عن الأصول البيولوجية بهدف تقديم نظرة أكثر صدقا للعمليات الاقتصادية في النشاط الزراعي، ومع إصدار هذا المعيار أصبحت المحاسبة الزراعية قضية عالمية بعد أن كانت قضية محلية تعاملت معها كل دولة على حدة.

أما محليا وعلى الرغم من المكانة التي يحتلها القطاع الزراعي في الاقتصاد الجزائري فإن النظام المحاسبي المالي SCF لم يوجد محاسبة خاصة بهذا القطاع وإنما اقتصرت تشريعاته على جانب تقييم الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية المتأتمية منها.

النتائج: توصلنا إلى مجموعة من النتائج كما يلي:

- النظام المحاسبي المالي استوحى فروضه من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" فيما يخص تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة، لكن تطبيقها في البيئة الجزائرية صعب في ظل غياب سوق نشط خاص بالأصول البيولوجية؛
- لم يتم النظام المحاسبي المالي بتخصيص قوائم مالية للقطاع الزراعي بل يتم اعتماد القوائم المالية المتعارف عليها، مع وجود معلومات خاصة بالأصول البيولوجية في الميزانية تحت عنوان "الأصول الثابتة البيولوجية"؛
- لا تحتوي مزرعة كرفة محمد على أصول بيولوجية حيوانية؛
- تعتمد مزرعة كرفة محمد على مدونة حسابات مكيفة مع طبيعة نشاطها؛
- لا تقوم مزرعة كرفة محمد بإعادة تقييم أصولها البيولوجية.

الإحالات والمراجع:

- 1- الجريدة الرسمية الجزائرية، (2009/03/25)، العدد 19، 2009/03/25، القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 المتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- 2- Ali Tazdait, Maitrise de la Comptabilité Agricole, les presses de ENAG, Alger.
- 3- أحمد طرطار وعبد العالي منصر، (2016)، "مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة تبسة، العدد 02.
- 4- مصطفى عوادي، (جوان 2012)، "قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري -دراسة قانونية وتحليلية-"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي لتمنراست، الجزائر، العدد 02 .
- 5- حنيفه بن ربيع، (2010)، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، بدون دار النشر، الجزائر.
- 6- بتول محمد نوري، محاضرات في المحاسبة المتخصصة، المرحلة 4، قسم المحاسبة، جامعة المستنصرية، العراق. بتصرف. أنظر الموقع: [#https://uomustansiriyah.edu.iq/lectures.php?id_dept=185&id_college=10&level=all](https://uomustansiriyah.edu.iq/lectures.php?id_dept=185&id_college=10&level=all)
- 7- البتول جمعة، (2014)، إشكالات تطبيق نظام معلومات محاسبي فلاحى وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 -دراسة حالة شركة استغلال وتثمين المزارع والمحيطات الفلاحية-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البلديدة-02-، الجزائر.
- 8- حسين مولاي، (2007)، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص النقود و المالية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر .
- 9- خالد راغب الخطيب، (2009)، المحاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن.
- 10- خالد جمال الجعارات، (2014)، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- 11- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، (2014)، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، الجامعة الأردنية، عمان.
- 12- مصلحة المحاسبة، وثائق داخلية للمزرعة محل الدراسة.