

محاسبة الأصول البيولوجية - دراسة حالة الأصول النباتية  
Accounting For Biological Assets - Case Study of Plant Assets

سفيان شعوادي

CHAOUADI Sofiane

جامعة زيان عاشور بالجلفة، (الجزائر). sofiane.chaouadi@mail.univ-djelfa.dz

تاريخ النشر: 2022.12.31

تاريخ القبول: 2022.12.31

تاريخ الاستلام: 2022.12.29

مستخلص: تهدف هذه المداخلة إلى وصف المعالجة المحاسبية لأنشطة القطاع الزراعي من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"، بحيث تطرقنا إلى مختلف التسجيلات والكتابات المحاسبية الخاصة بالأنشطة النباتية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى صعوبة تطبيق ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في البيئة الجزائرية خاصة فيما يتعلق بقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وذلك لغياب السوق النشطة، كما توصلنا في نهاية هذه الدراسة إلى وجود توافق بين المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من وجهة نظر معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة زراعية، معيار المحاسبي الدولي رقم 41، أصول بيولوجية، أنشطة نباتية

تصنيف JEL : H83, O13, M41, N2

**Abstract :** The study aims to describe the accounting treatment of the activities of the agricultural sector from the point of view of the financial accounting system and IAS 41 Agriculture, So the we touched on the various accounting records and writings related to plant activities, This study concluded that it is difficult to apply what was stated in IAS 41 in the Algerian environment, especially with regard to measuring the fair value of biological assets , This is due to the absence of an active market. We also concluded at the end of this study that there is a compatibility between the accounting treatment of biological assets from the point of view of international accounting standards and the financial accounting system.

**Keywords :** agricultural accounting, IAS 41, biological assets, plant activities

**JEL Classification Codes :** N2, M41, O13, H83

المؤلف المرسل: سفيان شعوادي، [sofianechaouad8@gmail.com](mailto:sofianechaouad8@gmail.com)

## 1. مقدمة

للنشاط الفلاحي أهمية مقارنة بالأنشطة الأخرى وهذا لاحتوائه على العديد من الخصائص والمميزات، فهو يساعد على رفع الدخل القومي بشكل كبير ويمكن الاعتماد عليه في التقليل من الواردات، ويعتبر هذا القطاع أساس تطور اقتصاد مختلف دول العالم، فهو يوفر احتياجات وضروريات الإنسان، من الإنتاج الحيواني والزراعي والتي تمثل أهمية قصوى من أجل استمرار حياة الإنسان وسداد احتياجاته الأساسية من الغذاء.

وتعتبر الجزائر من بين الدول التي أظهرت اهتماما كبيرا بالقطاع الفلاحي حيث سعت جاهدة لرفع مستوى الإنتاج الفلاحي من المنتجات ذات الاستهلاك الواسع كالقمح والحليب، ونظرا لأهمية النشاط الفلاحي قامت عدة منظمات عالمية ومهنية بالبحث والاهتمام بمحاسبة هذا النشاط، وهو ما توج في الأخير بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) "الزراعة"، الذي تناول مفهوم النشاط الزراعي وكيفية القياس والإفصاح المتعلق به. وهذا يستدعي بالضرورة الاهتمام بخصوصية المعالجة المحاسبية بالنظر إلى اختلاف المادة المتعامل معها، هذا الواقع يفرض وجود محاسبة زراعية مستمدة من المحاسبة المالية تقوم بتحديد إجمالي نتيجة النشاط الزراعي من ربح أو خسارة وإعداد قوائم مالية للمنتجات الزراعية.

وانطلاقاً مما سبق تأتي هذه الورقة البحثية لتسلط الضوء على المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية وكل هذا يقودنا إلى طرح السؤال الرئيسي التالي: كيف تتم معالجة أنشطة المنشآت الزراعية من الناحية المحاسبية؟ وللإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بوضع الفرضيات التالية:

- تسجل الأصول البيولوجية النباتية محاسبيا حسب مدة بقائها في المؤسسة فإذا كانت بذور، خضروات، حبوب تسجل كمخزونات إما إذا كانت أشجار فتسجل كتثبيات.
- هناك تقارب بين ما جاء به المعيار المحاسبي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول البيولوجية. وجاءت هذه الورقة البحثية بهدف تبيان المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية. وتكمن أهميتها في إبراز أهمية المحاسبة الزراعية في ظل غياب مدونة حسابات خاصة بالقطاع الفلاحي في الجزائر، وهو ما يثير الكثير من الصعوبات في التسجيلات المحاسبية فكل محاسب وكيف يسجل الأصول البيولوجية فهناك من يسجلها في الحساب 218، وهناك من يسجلها في الحساب 216، وهناك من يسجلها في الحساب 214، لتأتي هذه الورقة البحثية لإزالة الغموض في كيفية التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية النباتية. ومن أجل الوصول لحل للإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

المحور الأول: عموميات حول محاسبة القطاع الزراعي.

المحور الثاني: معيار المحاسبة الدولية رقم 41 "الزراعة".

المحور الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية.

## 2. عموميات حول محاسبة القطاع الزراعي

تعتبر المحاسبة أحد أنظمة المعلومات الفرعية داخل الوحدة الاقتصادية، والذي يتميز بمجموعة من الأهداف يسعى إلى تحقيقها للوفاء باحتياجات مجموعة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية سنحاول من خلال هذا المحور التطرق إلى أحد فروع المحاسبة وهو فرع المحاسبة المالية في المنشآت الزراعية ولتعمق أكثر قمنا بتقسيم هذا المحور إلى العناصر التالية:

- مفهوم محاسبة القطاع الزراعي.
- مميزات المحاسبة في القطاع الزراعي.
- مشاكل محاسبة الأصول البيولوجية ومعالجتها.

## 1.2. مفهوم محاسبة القطاع الزراعي.

إن مصطلح المحاسبة الزراعية أو الفلاحية لديها عدة تعاريف ومعاني، من خلال هذه الورقة البحثية سنعرج إلى أهم التعاريف الخاصة بمصطلح المحاسبة في المنشآت الزراعية (الفلاحية) على النحو التالي:

تعرف المحاسبة الخاصة بالقطاع الزراعي بأنها نظام معلومات يهدف إلى جمع المعلومات المتعلقة بالزراعة، وتسجيلها واستغلال هذه المعلومات من أجل إعداد القوائم المالية، والهدف من إعداد القوائم المالية هو تقديم معلومة عن الوضعية المالية للمؤسسة التي تكون محل استخدام أطراف داخلية وخارجية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية، يجب أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية مطابقة لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة رقم 1 (IAS1)، والمعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 1 (IFRS1)، سواء من حيث الفرضيات الأساسية أو من حيث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. (DERAHMOUNE, 2012, p. 75)

فالمحاسبة في القطاع الزراعي هي تطبيق لقواعد المحاسبة البحتة وطرقها على العمليات الزراعية، فهي نوع من المحاسبة التطبيقية، ومن الضروري قبل القيام بالمحاسبة الزراعية معرفة قواعد المحاسبة البحتة، ومعرفة العمليات الزراعية وكذلك معرفة مختلف المصطلحات الفنية المستعملة في الزراعة، حيث أن النشاط يشمل عدة عمليات ويحتاج كل منها إلى تنظيم حسابي خاص وأهمها المنتجات النباتية والمنتجات الحيوانية. (الدينوري، صفحة 196)

## 2.2. مميزات المحاسبة في القطاع الزراعي

تعتبر المحاسبة الزراعية فرع من المحاسبة القطاعية بحيث لديها مجموعة من الخصائص والمميزات التي تميزها عن باقي فروع المحاسبة القطاعية وهو ما سنتناوله من خلال التطرق إلى المميزات التالية: (الدينوري، الصفحات 196 - 197)

- الزراعة في الواقع هي صناعة من نوع خاص، فالمزرعة تنتج حبوباً...إلا أن أهم عنصر في ثمن تكلفة معظم المنتجات هو العمل، ومن هنا اتضح لنا أن المحاسبة الزراعية أكثر تعقيداً من المحاسبة الصناعية والحقيقة أن المحاسبة الزراعية من الوجهة النظرية هي محاسبة صناعية إلا أنها أكثر احتياجاً إلى الدقة والعناية بسبب أهمية عنصر العمل والمصروفات وعدم أهمية المواد الأولية التي هي أسهل تحديداً في ثمن التكلفة؛
- تغطي بعض الأصول عدة منتجات مثل البقر والجاموس (ألبان، لحوم، سماد)، القمح (حبوب، تبن)، الماشية (الصوف، الألبان، اللحوم، وإنتاج عن طريق التناسل)، تستهلك بعض المنتجات داخل المزرعة كالغلال، اللحوم، الخضروات وغيرها، فيجب مراقبة هذا الاستهلاك لتسوية مختلف الحسابات؛
- يصعب تحديد قيمة المنتجات المستهلكة بهذه الكمية بدقة؛
- تدفع أحياناً مكافأة العمال عينا دون دفع النقود، فمثلاً تعطي لهم محاصيل زراعية أو تعطى لهم أراضي لزراعتها نظير أجرهم أو يقدم لهم الطعام، ومن الصعب جداً توزيعها بنسبة ما بدقة.

## 3.2. مشاكل محاسبة الأصول البيولوجية ومعالجتها

من خلال هذا العنصر سنتطرق إلى مشاكل الأصول البيولوجية وكيفية حلها كالتالي: (بن قدير و شماخي، 2019، صفحة 32)

## الجدول 1. مشاكل المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

المعالجة	الانعكاس المحاسبي	الخاصية
ضرورة إعداد قوائم مرحلية للتعبير عن حقيقة النشاط الزراعي.	ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية أيضا إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية.	موسمية الإنتاج الزراعي حيث تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج تبعاً للظروف المناخية والطبيعية.
استخدام محاسبة التحوط والمشتقات المالية.	صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدماً إذ يصعب تقدير كمية الإنتاج الزراعي لإعداد الموازنات التخطيطية لارتفاع حالة عدم التأكد.	تأثر الأنشطة الزراعية بالعوامل الطبيعية والظروف المناخية كالحرارة والرطوبة والعوامل البيئية كالأمراض والآفات الزراعية.
تقييم هذه الأصول بالقيمة العادلة لغرض إدراجها كموجودات للشركة وتعتبر هذه القيمة قيمتها الدفترية في الفترات القادمة.	صعوبة تقييم هذه الزيادات وتحديد معدلات النفوق بشكل طبيعي وغير طبيعي.	طبيعة الأصول في النشاط الزراعي وهي الأصول الحية النباتية أو الحيوانية والتي تمتاز بالتكاثر والنمو بشكل طبيعي أي الزيادة والنفوق والانحلال.
فتح حسابات المحاصيل والمنتجات الزراعية واستخدام أرصدة أول وآخر المدة والقوائم المرحلية للتعبير عن نتيجة النشاط.	صعوبة تحديد نتيجة النشاط والتي قد لا تكون متوافقة مع نهاية الفترة المالية.	اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج التي قد تكون فصلية، موسمية بينما الفترة المالية مرتبطة بنهاية السنة المالية
تحديد فترات النشاط الزراعي، الإنشاء، النمو، الإنتاج، الاضمحلال والمصاريف المتعلقة بكل فترة	زيادة المصاريف الرأسمالية على الإيرادات وصعوبة التحديد الدقيق لجزء الإيراد ورأس المال.	الفرق الزمني بين الإنفاق على الاستثمار الزراعي في بعض الأنشطة والحصول على الإيراد.

المصدر: (بن قدور و شماخي ، 2019 ، صفحة 32)

## 3. معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة"

أعتمد هذا المعيار من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 2000 ويصبح نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من أو بعد الأول من جانفي 2003 بهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية ومتطلبات العرض والافصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعي، ولتعمق أكثر قمنا بتقسيم هذا المحور للعناصر التالية:

- التعريفات الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 41.
- أساليب الاعتراف والقياس حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.
- المقارنة بين معيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي.

## 3.1. التعريفات الخاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 41

مما لا شك فيه أن لكل معيار محاسبي تعريفات ومصطلحات خاصة به وتتمثل تعريفات ومصطلحات هذا المعيار في: (جمعة ف.، 2019، الصفحات 545-546).

- النشاط الزراعي: هي إدارة عملية تحويل حيوية لأصل حيوي معد للبيع إلى منتج زراعي أو إلى أصل حيوي إضافي من قبل المؤسسة.
- المنتجات الزراعية: هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية مثل اللحوم والقطن، صوف الأغنام، ثمار الأشجار.
- الأصل البيولوجي: هو نبات أو حيوان حي.
- التحول البيولوجي: هي عمليات النمو، أو التكاثر، أو تقليص التكاثر، والإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.
- مجموعة الأصول البيولوجية: هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة.
- الحصاد: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية للأصل البيولوجي.
- النبات المثمر: هو نبات حي.

## 3.2. أساليب الاعتراف والقياس

سنتطرق لشروط الاعتراف بالأصول البيولوجية وكيفية قياسها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة" من خلال:

## 3.1.2. الاعتراف: يجب على المؤسسة أن تعترف بالأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي فقط عندما: (طارق، 2017، صفحة 379)

- تسيطر المؤسسة أو تتحكم في الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛
- يحتمل أن تندفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل؛
- يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بدرجة موثوقة (يعتمد عليها).

## 3.2.2. القياس: سنتطرق في هذا العنصر إلى كيفية قياس الأصول البيولوجية.

## 3.1.2.2. الاعتراف المبدئي (الأولي)

يجب قياس الأصل الحيوي منذ الاعتراف المبدئي وفي تاريخ لاحق، بقيمته العادلة ناقصا منها تكاليف البيع المقدره باستثناء الحالة التي لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية، حيث يجب أن يقاس بالتكلفة ناقصا مجمع الإهلاك وأي خسائر انخفاض القيمة المتراكمة، وما أن تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل ممكنة القياس بشكل موثوق فإنه يجب قياسها بالقيمة العادلة ناقص التكاليف المقدره عند البيع. (طارق، 2017، صفحة 379)

يجب قياس المحصول الزراعي المجني (المحصود) من الأصول الحيوية للمؤسسة بتكلفته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدره في وقت الحصاد، بعد هذا القياس تطبق المؤسسة معيار المحاسبة الدولي الثاني "المخزون" أو معيار محاسبي دولي آخر قابل للتطبيق حيث أن المعيار الدولي رقم 41 لا يتطرق إلى معالجة المحصول الزراعي بعد الحصاد، (على سبيل المثال معالجة الفواكه المقطوفة إلى عصائر من قبل تاجر العصائر الذي قام بزرع الفواكه).

وتشمل تكاليف نقطة البيع:

- ✓ عمولات الوسطاء والمتعاملين؛
- ✓ الضرائب للبيئات التشريعية؛
- ✓ بورصات السلع وضرائب التحويل والرسوم.

ولا تشمل هذه تكاليف نقطة البيع على مصاريف المواصلات (النقل) وتكاليف أخرى ضرورية لإحضار الأصول إلى السوق. (علاوي، 2012، صفحة 229)

■ يتم تحديد القيمة العادلة للأصل أو المنتج البيولوجي من خلال سوق نشط، ويعتبر السعر المأخوذ من سوق نشط أفضل طريقة لتحديد القيمة العادلة، ويمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات وفقاً لبعض الصفات المشتركة مثلًا لنوعية أو العمر، ولا تعتبر القيمة الواردة في العقود الآجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ إعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد الآجل لاحقاً. (جمعة ف.، 2019، صفحة 548)

2.2.2.3. عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية: هناك فرضية أن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية للأصل الحيوي، مع ذلك هذه الفرضية يمكن تفنيدها فقط عند الاعتراف الأولي للأصل الحيوي حيث لا تتوفر أسعار محددة أو قيم في السوق وحيث يتضح إلى حد كبير أن التقديرات البديلة للقيمة العادلة غير موثوقة، في مثل هذه الحالة يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الحادي والأربعون من المؤسسة أن تقيس ذلك الأصل الحيوي بتكلفته مطروحاً منها أي إهلاك متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة، عندما يمكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل الحيوي المقدرة بموثوقية، يجب على المؤسسة قياسه بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، في جميع الأحوال يجب على المؤسسة قياس المحصول الزراعي وقت الحصاد بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع. (وليد عمر البشير، 2016، الصفحات 97-98)

### 3.3. المقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي

#### الجدول 2. المقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي

أساس المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي رقم 41	الفقرة 19-321 من scf	المقارنة
الهدف	بيان المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لتسجيل الأصول البيولوجية وتوضيح الأسس المستخدمة في تقييمها.	هناك اتفاق في الهدف مع أن هذه الفقرة لم تورد هدفاً خاصاً بل أن هدفها متضمن ضمن أهداف scf.
النطاق	ينطبق على الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية ولا ينطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول غير الملموسة.	تنطبق على جميع المؤسسات التي تختص بممارسة النشاط الزراعي.	كان نطاق الفقرة شاملاً دون تفصيل أنواع النشاطات التي تنطبق عليها الفقرة ولم ترد ضمنها الحالات المستثناة.
الاعتراف والقياس	أورد المعيار ثلاث شروط للاعتراف بالأصل البيولوجي، يقسم المعيار الموجودات في المنشآت الزراعية إلى أصل بيولوجي ومحصول زراعي وذلك فقط عند نقطة الحصاد وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار الدولي الثاني، يتم قياس الأصل البيولوجي عند تاريخ إقفال كل ميزانية بقيمته العادلة مطروحاً منه التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، في حالة عدم إمكانية قياس	لم ترد شروط الاعتراف يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف المقدرة لبند المبيعات، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق فيها، في هذه الحالة يجب	هناك فروق جوهرية بين المعيار والفقرة، لم تتضمن الفقرة وكامل المخطط تقسيماً للأصول البيولوجية على خلاف المعيار الذي فرق بين المنتجات الحيوانية والمنتجات النباتية، ينطبق تقييم الأصول في المؤسسات الزراعية في ظل كل

من المعيار والفقرة عند الاعتراف المبدي، وأضافت الفقرة حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة، ولم تأخذ بعين الاعتبار التقييم عند نقطة الحصاد ولم تعالج الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها والغرض من اقتنائها.	تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منها الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.	القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل البيولوجي يجب قياسه بتكلفته التاريخية مطروحا من أي إهلاك أو خسائر القيم.	
لم تظهر فروق بين المعيار والفقرة حول الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي.	ثبتت أي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع.	يجب إدخال الربح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف بالأصل أو عند الاعتراف المبدي بالقيمة العادلة منقوصا منها تكاليف البيع في صافي الربح أو الخسارة للفترة.	الأرباح والخسائر

#### 4. المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

يتم إنتاج كل من المحاصيل الحقلية، والشتلات الزراعية بثلاث مراحل هي: مرحلة تجهيز الأرض، مرحلة العناية، مرحلة نضج المحصول، تقسم الأصول البيولوجية النباتية إلى قسمين، قسم متعلق بالمحاصيل الحقلية، وقسم متعلق بالساتين وأشجار الفاكهة بحيث أن لكل مرحلة من المراحل السالفة الذكر معالجة محاسبية خاصة بها وهو ما سنتناوله في هذا المحور من خلال تقسيمه إلى العناصر التالية:

- المعالجة المحاسبية للمحاصيل الحقلية.
- المعالجة المحاسبية للساتين وأشجار الفاكهة.

#### 4.1. المعالجة المحاسبية لأنشطة المحاصيل الحقلية

تنقسم منتجات الحقل حسب مواسم الزراعة إلى: (المليحي، 1993، صفحة 264)

- ✓ محاصيل شتوية كالقنول والقمح والشعير والبصل؛
- ✓ محاصيل صيفية كالقصب والذرة والقطن والبقول السوداني

وتنقسم المحاصيل الحقلية من حيث النوع إلى نوعين من المحاصيل، الأول هي محاصيل نباتية كالقمح والشعير والذرة والأرز، أما النوع الثاني فهو الخضروات مثل الطماطم والفاصوليا وغيرها من الخضراوات المعروفة، ومن الجدير بالذكر أن هذه المحاصيل بنوعها لا يمكن عدها أصولا ثابتة بالنسبة للمزرعة، وذلك لأن دورة حياتها أو دورة بقائها في الحقل لا يتجاوز السنة فبعض هذه المحاصيل يكون عمره أشهر معدودات لا يتجاوز الأربعة أشهر والبعض الآخر ثمانية أشهر، وفي كل الأحوال لا يتجاوز السنة لذلك تعد هذه المحاصيل من الأصول المتداولة للمزرعة. (سنان، 2006، صفحة 226)

عند شراء المواد الأولية (البذور والأسمدة ...) وإدخالها للمخازن يكون التسجيل المحاسبي كالتالي: (كداتسة، براق، و

بضياف، 2021، صفحة 71)

***	***	المواد الأولية والمواد المخزنة موردو المخزونات الخدمات بيان مشتريات المواد الأولية فاتورة رقم ...	401	381
***	***	المواد الأولية المواد الأولية والمواد المخزنة بيان إدخال المواد الأولية	381	31

بعد شراء البذور والأسمدة ... كمرحلة أولى تأتي المرحلة الثانية وهي زراعة البذور ورش الأسمدة عليها فيكون التسجيل

المحاسبي كالتالي: (كداتسة، براق، وبضياف، 2021، صفحة 71)

***	***	المواد الأولية المستهلكة المواد الأولية بيان إخراج المواد الأولية من المخزن وصل إخراج رقم...	31	601
-----	-----	---	----	-----

وفي نهاية السنة وفي حالة وجود منتجات لمي تم جنمها بعد نقوم بإجراء القيد التالي: (القيني، 2020، صفحة 160)

***	***	المنتجات الجاري إنجازها الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	331
-----	-----	--	-----	-----

عند جني المحصول وبيعه يتم تسجيل القيد التالي: (مجموعة الاساتذة، 2015\_2016، صفحة 85)

✓ جني المحصول

***	***	منتجات تامة من أصل نباتي إنتاج المخزن إدخال الثمار إلى المخزن	724	355
-----	-----	---	-----	-----

✓ بيع المحصول

***	***	الزبائن المبيعات من المنتجات التامة فاتورة إخراج المنتجات	701	411
***	***	إنتاج المخزن منتجات تامة من أصل نباتي إخراج الثمار من المخزن للبيع	355	724

## 2.4. المعالجة المحاسبية لبساتين الفاكهة

1.2.4. مرحلة التكوين والإنشاء : تبدأ مرحلة الإنشاء حرث وتهيئة التربة الزراعية وغرس الشجيرات (الفسائل والشتلات) وتستغرق هذه الفترة عدة سنوات حسب نوع الشجرة، فمثلا في الموالح تبدأ في الإثمار بعد أربع سنوات من تاريخ زراعة الشتلات، وتظل مزدهرة لأكثر من ستين عاما، أما زراعة العنب فتثمر في العام الثالث وتعمل لأكثر من مائة عام، ولمن في زراعة الموز تعطي إنتاجا في العام الأول وإنتاج وفير في العام الثاني ثم تأخذ في الأضمحل بعد ذلك. تنتهي هذه المرحلة بمجرد بداية الأشجار في الإثمار بشكل اقتصادي وتجاري وتكون المصاريف التي تتحملها الأشجار في هذه الفترة كثيرة وكبيرة لعدة سنوات. (مجموعة الاساتذة، 2015\_2016، صفحة 82)

وتعتبر المصروفات التي تنفق في هذا الدور مصروفات رأسمالية وهي تتضمن: (ضيف، 1979، صفحة 110)

■ مصاريف إعداد الأرض لغرس شجيرات الفاكهة؛

■ ثمن شراء الشتلات ومصاريف غرسها؛

■ السماد؛

■ مصاريف الري؛

■ مصاريف الحرث والعزق؛

■ استهلاك الآلات؛

■ مصاريف التقليم؛

■ مصاريف مقاومة الآفات والأمراض التي تتمثل في المواد الكيماوية وأجور العمال؛

■ نفقات مصدات الرياح، ومرتب الخبير الزراعي وموظفي الحديقة؛

إن المعالجة المحاسبية للشتلات لا تختلف عن المعالجة المحاسبية للبذور فنسجل القيد التالي عند الشراء: (جمعة ا.،

2014، صفحة 110)

381		ح/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	***	***
401		ح/ موردو المخزونات		***
		فاتورة شراء رقم ...		
31		ح/ المواد الأولية والتوريدات	***	***
381		ح/ المواد الأولية واللوازم المخزنة		***
		إدخال الشتلات إلى المخزن		

وتسجل النفقات حسب طبيعتها في الصنف 6 اعتمادا على كشوف الأشغال التي تشمل اليد العاملة التي تعمل عليها والحراسة والأدوية... الخ وهذا في نهاية كل دورة.

في نهاية كل سنة تعتبر هذه الفترة بمثابة استثمارا تقيد الإنجاز حيث تضاف لها كل سنة كل الأعباء التي تحملتها المؤسسة من أجل رعاية هذه الشجيرات حتى تصبح مثمرة، فيتم دمج كافة المصاريف المنفقة على الشجيرات مع قيمة شرائها في حساب 2340 غرسات وشتلات قيد الإنجاز كالتالي تطبيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات للمصاريف واستقلالية الدورات المالية: (مجموعة الاساتذة، 2015\_2016، صفحة 84)

***	***	ح/ استثمارات قيد الإنجاز ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية تسجيل تكاليف الاستثمارات قيد الإنجاز في نهاية السنة	732	232
-----	-----	---	-----	-----

عندما تصبح الشجيرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها إلى أصول منتجة ويثبت ذلك بالقيد التالي: (مجموعة الاساتذة،

2015\_2016، صفحة 84)

***	***	أشجار مثمرة أشجار قيد الإنجاز بلوغ الشجيرات مرحلة الإنتاج	232	240
-----	-----	---	-----	-----

#### 2.2.4. مرحلة الإنتاج والإثمار

تبدأ هذه الفترة حين تبدأ الأشجار في إنتاج الثمار وبكميات اقتصادية يمكن بيعها في السوق وتنتهي عندما تصبح الأشجار في مرحلة تناقص الغلة وزيادة المصروفات إما طول هذه الفترة فيتوقف على درجة العناية والخدمة، تصنف الأشجار من تثبيبات عينية جاري إنجازها إلى أصول بيولوجية نباتية عندما تصبح أشجار جاهزة أي قادرة على الإنتاج وتعتبر استثماراً يتم تقييمها بالمبالغ المنفقة عليه حتى وصوله لهذه المرحلة ويعاد تصنيفه. (كداتسة، براق، و بضياف، 2021، صفحة 72)

عند دخول الشجرة مرحلة الإثمار نقوم بإجراء القيد التالي: (القيني، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية

الدولية والنظام المحاسبي المالي، 2020، صفحة 161)

***	***	أشجار مثمرة استثمارات قيد الإنجاز	232	240
-----	-----	--------------------------------------	-----	-----

وفي هذه الفترة يترك حساب التثبيبات البيولوجية النباتية الذي يمثل قيمة الأشجار جانباً ويفتح حساب جديد باسم 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 وتحديد الربح الفعلي. ويتم تسجيل القيد التالي عند الحصول على الثمار: (كداتسة، براق، و بضياف، 2021، صفحة 72)

**	**	منتجات تامة إنتاج مخزن	724	355
----	----	---------------------------	-----	-----

وعند بيع هذه الثمار وإخراجها من المخازن واهلاكها يتم تسجيل القيود التالية: (القيني، محاسبة القطاع الزراعي بين

المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، 2020، صفحة 162)

## ■ قيد البيع

411	الزبائن	701	المبيعات من المنتجات المصنعة	**	**
			قيد البيع		

## ■ قيد الإخراج:

724	تغيير المخزون من المنتجات	355	منتجات تامة نباتية	**	**
			قيد الإخراج		

## ■ قيد الاهتلاك:

681	مخصصات الاهتلاك للأصول الجارية	284	إهلاك الأشجار المثمرة	**	**
			قيد الاهتلاك		

3.2.4. مرحلة التدهور والاضمحلال : هي فترة تناقص الإثمار حيث تصبح الأشجار ضعيفة الإنتاج أو يضمحل إنتاجها وتبدأ في الاضمحلال. وقد تطول هذه الفترة أو تنقص تبعاً لنوع الأشجار المغروسة ودرجة العناية بها كالخدمة والتقليم وقوة الأرض وملائمة الجو وغيرها من العوامل. (الخطيب، 2009، صفحة 151)

ظهر اتجاهين متناقضين حول فترة بداية احتساب الاهتلاك: (سنان، 2006، صفحة 231)

- الاتجاه الأول يؤكد على فكرة اقتصار احتساب الاستهلاك في مرحلة التدهور والاضمحلال لكونها مرحلة تنقص فيها إنتاجية البستان ووفقاً لهذا الاتجاه فإن مصروف الاستهلاك سيقفل في الجانب المدين من حيث المصروفات وإيرادات البستان في السنوات الأخيرة فقط من عمر البستان التي هي سنوات التدهور والاضمحلال:
- الاتجاه الثاني: يؤكد على فكرة احتساب الاهتلاك ابتداءً من فترة والإنتاج دون اقتصار احتسابه على فترة التدهور والاضمحلال.

يرجع عادة لرأي الثاني هو احتساب الاهتلاك 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، خاصة أن فترتي الازدهار والتناقص متداخلتان وقد تكون فترة الاهتلاك قصيرة، بحيث لا يمكن خلالها اهتلاك رصيد الأصل الثابت، أو تكون نسبة الاهتلاك مرتفعة، لذلك يستحسن توزيع عبء الاهتلاك على سنوات الحياة الإنتاجية للأشجار ويتم إثبات قسط الاهتلاك كمايلي: (مجموعة الاساتذة، 2015\_2016، صفحة 86)

681	ح/ مخصصات الاهتلاكات للأصول الجارية	284	ح/ اهتلاك الأشجار المثمرة		
-----	-------------------------------------	-----	---------------------------	--	--

في حالة اقتلاع الشجرة لأنها غير مثمرة أو في حالة التنازل عن الشجرة الغير مثمر نقوم بتسجيل القيود التالية: (القيني، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، 2020، صفحة 162)

## ■ قيد اقتلاع الأشجار:

		ح/ مخصصات الاهتلاكات للأصول الجارية		284
		ح/ خسارة قيمة الأشجار المثمرة		294
		ح/ أعباء التسيير الجاري الاستثنائية		657
		ح/ الأشجار المثمرة	240	
		اقتلاع الأشجار		

## ■ قيد التنازل عن الأشجار:

	***	ح/ البنك		512
	***	ح/ مخصصات الاهتلاكات للأصول الجارية		284
	***	ح/ خسارة قيمة الأشجار المثمرة		294
	***	ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية		652
		ح/ الأشجار المثمرة	240	
	***	ح/ فوائض القيمة عن التثبيتات غير المالية	752	
	***	التنازل عن الأشجار		

## 5. الخاتمة

- وفي ختام هذه الورقة البحثية ومن خلال تطرقنا إلى مختلف الكتابات المحاسبية الخاصة بالأصول البيولوجية النباتية، ومن خلال تناولنا لأهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي ومعياري المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة"، وحرصا منا على الإجابة على الإشكالية المطروحة توجت هذه المداخلة بمجموعة من النتائج والتوصيات التي سنعرضها كالتالي:
- يمكن للأصل البيولوجي النباتي الواحد أن ينتج منتجين الأول منتج أساسي أما الآخر فيعتبر منتج عرضي (ثانوي).
  - نقسم الأصول البيولوجية النباتية إلى قسمين:
  - الأول متعلق بالمحاصيل الزراعية وتعتبر كأصول جارية؛ لأن مدة بقائها في المزرعة أقل من عام، أما الفرع الثاني متعلق بحدائق وبيساتين الفاخرة بحيث تعتبر كأصول غير جارية لأنها تقعد في المؤسسة لأكثر من عام.
  - من أبرز المشاكل التي تواجهها المزارع في إعداد قوائمها المالية هي الفترة الطويلة التي ينتظرها من أجل الحصول على المنتجات مع كثرة المخاطر كالجفاف والحرائق.
  - ضرورة وجود سوق نشط في الجزائر لتمكين المستثمرات الزراعية من تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة.
  - ليست هناك فروقات كبيرة بين ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 وما هو مطبق في المحاسبة الزراعية حسب النظام المحاسبي المالي.
  - نوصي بفرض بعض الضرائب على المنتجات المعفاة التي تحقق فيها الجزائر الاكتفاء الذاتي مقابل منح امتيازات جبائية أو مالية للمنتجات التي لا تحقق فيها الجزائر الاكتفاء الذاتي.

- نوصي المنشآت الزراعية والمستثمرات الفلاحية بالاعتماد على سعر السوق لقياس وتقييم الأصول البيولوجية باعتبار أن القيمة العاجلة تسمح بتقييم وقياس الأصول بقيمتها الجارية.
- نوصي الهيئات المسؤولة عن المحاسبة في الجزائر بسن قوانين على المنشآت الزراعية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41
- نوصي بضرورة الإسراع في إعداد نظام محاسبي زراعي بالإضافة مدونة حسابات خاصة بهذا القطاع.

## 6. قائمة المصادر والمراجع

- DERAHMOUNE, H. (2012). la comptabilité agricole selon la norme IAS41 et la référentiel comptable algérien. *revue des Recherche économiques*, p. 75.
- ابراهيم وليد عمر البشير. (2016). مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان والمعيار الدولي رقم (41) (أطروحة دكتوراه). 98-97. السودان، السودان.
- أشواق بن قدور، وبوبكر شماخي. (2019). المحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري. *المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية*، صفحة 32.
- البتول جمعة. (2014). إشكالات تطبيق نظام معلومات محاسبي فلاحي وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (مذكرة ماجستير). البليدة، قسم العلوم التجارية، الجزائر.
- القينعي ر.ع. (2020). محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي. *مجلة البحوث والدراسات التجارية*. p. 160، خالد راغب الخطيب. (2009). *المحاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية* (الإصدار الطبعة الأولى). دار البداية ناشرون وموزعون.
- خيرت ضيف. (1979). *المحاسبة والتكاليف الزراعية*. بيروت: دار النهضة العربية للنشر والطباعة.
- سالم محمد الدينوري. (بلا تاريخ). المحاسبة الزراعية الخاصة النوعية في النشاط والمبادئ والفروض. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية* (العدد الثامن)، صفحة 196.
- عائشة كداتسة، عيسى براق، وصالح بضيف. (2021). محاسبة الأصول البيولوجية في للقطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة". صفحة 71.
- عبد العال حماد طارق. (2017). *موسوعة معايير المحاسبة* (الإصدار الجزء الثالث). الاسكندرية، القاهرة: الدار الجامعية.
- عزالدين القينعي. (2020). محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي. *مجلة البحوث والدراسات التجارية*، صفحة 160.
- فلاح حميدات جمعة. (2019). *منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*. الأردن، الأردن: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- فؤاد المليجي. (1993). *المحاسبة في الأنشطة الزراعية*. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
- لخضر علاوي. (2012). *معايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات محلولة*. الجزائر، الجزائر: الصفحات الزرقاء.
- مجموعة الاساتذة. (2015\_2016). *المحاسبة الخاصة (المحاسبة القطاعية)* مطبوعة. مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة. باتنة، قسم علوم التسيير، الجزائر.
- محمد جميل زهير سنان. (2006). *المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وايراداتها في المنشآت الزراعية*. *مجلة تنمية الريفين*، صفحة 226.

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

سفيان شعوادي. (2022). محاسبة الأصول البيولوجية - دراسة حالة الأصول النباتية. *مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية*. المجلد 04 / العدد 02-2022.