الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

أهمية تصور نظام معلومات محاسبي للقطاع الفلاحي في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية –دراسة حالة–

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

اعداد الطالب:

عمور نبيل

اشراف الأستاذة:

جمعة البتول

السنة الجامعية: 2026/2025

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

أهمية تصور نظام معلومات محاسبي للقطاع الفلاحي في ظل النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية –دراسة حالة–

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

اعداد الطالب:

عمور نبيل

أمام اللجنة المشكلة من

العرابي حمزة	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسا
جمعة الباتول	محاضر أ	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
دادة دليلة	محاضر أ	جامعة البليدة 2	مشرفا مساعد
شعيب حمزة	محاضر أ	جامعة البليدة 2	مناقشا
فضيل محمد الصديق	محاضر أ	جامعة البليدة 2	مناقشا
مداح عبد الباسط	محاضر أ	جامعة الجزائر 3	مناقشا
بوعيشاوي يوسف	محاضر أ	جامعة الجزائر 3	مناقشا

السنة الجامعية: 2026/2025

الإهداء

إلى روح جدّتي الغالية، التي رحلت بالجسد وبقيت في القلب دعاءً وحنينًا لا يزول؛

إلى أبي وأمي، منبع الصبر والعطاء؛

إلى إخوتي الذين كانوا لي سندًا في كل خطوة؛

إلى صديقي العزيز سيف الدين، أخي في الطبع والروح؛

إلى تفيغولت يونس، محافظ حسابات وصديقي، تقديرًا لوفائه ودعمه الذي لا يُقدّر بثمن؛

إلى أسرتي الكريمة، الدفء الذي أستمدّ منه قوتي؛

إلى كل من آمن بأن العلم بذرة تنمو بالإصرار؛

أهدي هذا العمل عربون وفاء وتقدير.

عمور نبيل

الشكر والتقدير

الحمد لله ربّ العالمين، الذي بنعمته تتم الصالحات، وبفضله وتوفيقه أُنجز هذا العمل. فله الحمد كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه.

أتقدم بخالص الشكر والعرفان إلى أستاذتي المشرفة الدكتورة جمعة بتول، على ما قدّمته من توجيهات قيّمة وملاحظات علمية أغنت هذا العمل.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذة القديرة حجاج زينب، التي وقفت إلى جانبي بكل دعم وتشجيع، وكان لتوجيهاتها السديدة ومساندتها اللامحدودة الأثر الكبير في بلوغ هذا العمل غايته.

ولا يفوتني أن أشكر أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم تقييم هذا الجهد المتواضع، وكل الأساتذة الذين أسهموا في تكويني العلمي طيلة سنوات الدراسة.

وكذلك كل من تعاون معي في الجانب الميداني من مؤسسات وخبراء محاسبة فلاحية، على ما أبدوه من اهتمام ودعم.

لكم جميعًا كل التقدير والامتنان.

عمور نبيل

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم تصور لنظام معلومات محاسبي فلاحي متكامل يتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي المكيّف مع القطاع الفلاحي الصادر في الجزائر سنة 2023، وذلك من خلال تكييف المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية مع خصوصيات النشاط الفلاحي الوطني، وبيان مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال دراسة متطلبات المحاسبة الفلاحية وتحليل واقع تطبيق المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بالمؤسسات الفلاحية الجزائرية، مع الاستفادة من المرجعيات الدولية والتجارب المقارنة، قصد اقتراح تصور عملي لنظام معلومات محاسبي مكيّف يسهّل المعالجة والتسجيل المحاسبي للأصول والمخزونات الفلاحية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ضعف نظم المعلومات والسجلات، واعتبار النشاط الفلاحي حرفة أكثر منه نشاطًا اقتصاديًا منظمًا، إضافة إلى غياب سوق فعالة لتحديد القيمة العادلة، تعد من أبرز العوائق التي تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيّف في القطاع الفلاحي، مما يستوجب توفير بيئة داعمة تشمل تطوير منصات لتداول الأسعار ونشر الوعي بأهمية المحاسبة في المؤسسات الفلاحية.

الكلمات المفتاحية: الفلاحة، نظام المعلومات المحاسبي، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، الأصول البيولوجية، النباتات المثمرة.

Abstract:

This study proposes an integrated agricultural accounting information system consistent with the Algerian adapted financial accounting system for the agricultural sector (2023), It focuses on adapting the accounting treatment of biological assets and assessing its alignment with International Accounting Standards.

A descriptive–analytical approach was used to review agricultural accounting requirements and analyze current practices in Algerian agricultural enterprises, based on international references and comparative experiences, in order to design a practical accounting system suitable for the sector.

The findings show that weak information systems, limited record-keeping, the perception of agriculture as a traditional activity, and the lack of an active market for fair value measurement are key obstacles to implementation, The study recommends improving accounting infrastructure and promoting awareness within agricultural organizations.

Keywords: Agriculture; Accounting Information System; Financial Accounting System; IAS; Biological Assets.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الموضوع **رقم الصفحة**

الإهداء 3

الشكر والتقدير 4

الملخص 5

قائمة المحتويات 8

قائمة الجداول والأشكال والملاحق 14

مقدمة 20

الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة الفلاحية وتكييف نظام المعلومات المحاسبي مع خصوصية النشاط.....30

تمهيد: 30

المبحث الأول: عموميات حول النشاط الفلاحي 31

المطلب الأول: مفهوم الفلاحة 31

المطلب الثاني: مفهوم التنمية الفلاحية 36

المطلب الثالث: الإطار المفاهيمي للنشاط الفلاحي 39

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الفلاحية 48

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة الفلاحية.....48

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة المالية الفلاحية 52

المطلب الثالث: عموميات حول محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي 59

المطلب الرابع: متطلبات تطبيق المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في القطاع الفلاحي.... 68

المبحث الثالث: المرجعية القانونية للمحاسبة الفلاحية 72

المطلب الأول: تجارب الدول الرائدة في المحاسبة الفلاحية.....72

المطلب الثاني: المرجعية المحاسبية الدولية للمحاسبة الفلاحية.....77

المطلب الثالث: المرجعية الجزائرية للمحاسبة الفلاحية 91
المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي والتنظيمي لنظام المعلومات المحاسبي الفلاحي..... 111
المطلب الأول: المفاهيم الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي..... 111
المطلب الثاني: مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي في النشاط الفلاحي 115
المطلب الثالث: مكونات ومقومات نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي 120
خلاصة الفصل 131
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبة للأصول البيولوجية بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي 133
تمهيد 133
المبحث الأول: الأسس النظرية لقياس الأصول البيولوجية 134
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي 134
المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للأصول البيولوجية 138
المطلب الثالث: الأسس المحاسبية لتصنيف الأصول البيولوجية والاعتراف بها 144
المطلب الرابع: الإطار النظري لتقييم الأصول البيولوجية 151
المبحث الثاني: القيمة العادلة كأساس لتقييم الأصول البيولوجية 163
المطلب الأول: محدودية التكلفة التاريخية في تقييم الأصول البيولوجية 163
المطلب الثاني: الإطار النظري والمعياري للقيمة العادلة 168
المطلب الثالث: منهجيات وتقنيات تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية..... 179
المطلب الرابع: الآثار المحاسبية لتطبيق القيمة العادلة على الأصول البيولوجية 182
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للنباتات المثمرة وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية..... 188
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والمعياري للنباتات المثمرة 188
المطلب الثاني: نماذج القياس المحاسبي للنباتات المثمرة 194
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للنباتات المثمرة خلال دورة حياتها ومتطلباتها التنظيمية196

المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي للأرض والمنتجات الفلاحية 201
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للأرض الفلاحية 201
المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للمنتجات الفلاحية..... 203
المطلب الثالث: فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الفلاحية 210
المبحث الخامس: الأسس المفاهيمية للإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية..... 216
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي 216
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي 222
المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي رقم 41 227
خاتمة الفصل 231
الفصل الثالث: واقع المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية الجزائرية 233
تمهيد 233
المبحث الأول: واقع المعالجة المحاسبية للنشاط الفلاحي في المزرعة كرفة محمد 234
المطلب الأول: الإطار العام للمزرعة 234
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأشجار المثمرة بالمزرعة 241
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمحاصيل الحقلية بالمزرعة 250
المطلب الرابع: تحليل حول المعالجة المحاسبية في المزرعة 253
المبحث الثاني: واقع المعالجة المحاسبية للنشاط الفلاحي في مزرعة شخشوخ مسعود..... 256
المطلب الأول: الإطار العام للمزرعة محل الدراسة 256
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية في المزرعة 260
المطلب الثالث: المعالجات المحاسبية المرتبطة بالدعم والمستلزمات الفلاحية 273
المطلب الرابع: تحليل حول المعالجة المحاسبية في المزرعة 278

المبحث الثالث: واقع المعالجة المحاسبية لمؤسسة تربية الدواجن GAC/ORAC 281

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمؤسسة 281

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لدواجن الأصول في مؤسسة (GAC/ORAC) 286

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لفراخ الدواجن في مؤسسة (GAC/ORAC)..... 291

المطلب الرابع: خصوصيات المعالجة المحاسبية في مؤسسة GAC/ORAC 297

المبحث الرابع: الممارسات المحاسبية الفلاحية في الجزائر بين آراء الخبراء والتطبيق العملي 298

المطلب الأول: تقديم الدراسة الميدانية..... 298

المطلب الثاني: تطبيق نموذج القيمة العادلة على الأصول البيولوجية في الجزائر 301

المطلب الثالث: معالجة النباتات الحاملة بين التصنيف كأصول بيولوجية والأصول الثابتة 304

المطلب الرابع: المفاضلة بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الفلاحية في الجزائر 308

خلاصة الفصل 313

الفصل الرابع: تصور عملي لتطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي في الجزائر 315

التمهيد :.....315

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للأصول النباتية في ظل النظام المحاسبي المالي المكيف 316

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للنباتات الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي المكيف.. 316

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإهتلاك والخسائر القيمة للأصول النباتية الثابتة 328

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية المنتوجات الزراعية الجاري انجازها من مصدر نباتي. 331

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للمنتوجات المصنعة الفلاحية 334

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الحيوانية في ظل النظام المحاسبي المالي المكيف 343

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للحيوانات المنتجة في النظام المحاسبي المالي المكيف 343

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإهتلاك والخسائر القيمة للأصول البيولوجية الحيوانية355

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للحيوانات المقتناة لغرض إعادة البيع 356

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للمخزونات الفلاحية الحيوانية في ظل النظام المحاسبي المكيف 370

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للمخزونات الفلاحية الجاري إنجازها (الحيوانات)..... 370

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمنتوجات المصنعة الحيوانات 381

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمنتوجات المصنعة من مصدر حيواني 392

خلاصة الفصل: 400

الخاتمة 402

قائمة المراجع والمصادر 409

الملاحق 431

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41	80
02	جدول التصاعدي بالشرائح	102
03	تسبيقات ضريبة على أرباح الشركات	105
04	قيم الرسم العقاري	109
05	أمثلة عن الأصول البيولوجية، المنتجات الزراعية والمنتجات الغير الزراعية	204
06	الأنشطة ومسبباتها في القطاع الفلاحي	211
07	عناصر الأصول البيولوجية في الميزانية المالية	221
08	عناصر الأصول البيولوجية في حسابات النتائج	222
09	عناصر الأصول البيولوجية في جدول تدفقات الخزينة	223
10	عناصر الأصول البيولوجية في الملاحق	225
11	العمر الإنتاجي وبداية الإنتاج للأشجار في مزرعة كرفة محمد	241

قائمة الاشكال

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	تصنيف أصول المحاسبة الفلاحية في نطاق المعايير المحاسبة الدولية	91
02	إدراج الأصول الحيوانية والنباتية في نطاق معايير المحاسبة الدولية	144
03	التسلسل الهرمي للقيمة العادلة	176
04	الهيكل التنظيمي لمزرعة كرفة محد	240
05	الهيكل التنظيمي لمزرعة شخشوخ مسعود	260
06	مسار الدورة الإنتاجية في مؤسسة تربية الدواجن	284
07	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تربية الدواجن GAC/ORAC	284

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	العمر الإنتاجي لكل الأشجار المتواجدة بالمزرعة وكذا الاهتلاك	429
02	المصاريف التي صرفت على الشتلات من بداية شراء الشتلات حتى بداية اثمارها	429
03	التثبيتات الفلاحية والأصول البيولوجية في المزرعة	430
04	اهتلاك التثبيتات الفلاحية والأصول البيولوجية في المزرعة	430
05	المخزونات الفلاحية في المزرعة	431
06	المبيعات من المخزونات الفلاحية في المزرعة	431
07	أسئلة المقابلة	432

مقدمة

مقدمة

تُعدّ الفلاحة من أقدم الأنشطة الاقتصادية التي مارستها البشرية، وهي تمثل اليوم أحد أهم دعائم التنمية المستدامة لما توفره من دور محوري في ضمان الأمن الغذائي، إلى جانب مساهمتها في خلق فرص العمل ودعم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي، خاصة في المناطق الريفية، ومع تطور الاقتصاديات الحديثة، لم يعد دور القطاع الفلاحي يقتصر على الإنتاج التقليدي فحسب، بل أصبح قطاعًا استراتيجيًا يرتبط بشكل وثيق بمختلف السياسات الاقتصادية والتنموية.

وفي هذا السياق، تبرز الفلاحة في الجزائر كقطاع واعد وذو أهمية خاصة ضمن أولويات الدولة، نظرًا لما تزخر به البلاد من إمكانيات طبيعية وموارد متنوعة تسمح بتطوير الإنتاج الزراعي والحيواني، وقد سعت السلطات العمومية في السنوات الأخيرة إلى دعم هذا القطاع من خلال تشجيع الاستثمار الفلاحي، وتحسين ظروف الإنتاج، وتعزيز قدرات الفلاحين، في إطار رؤية تهدف إلى تحقيق الاكتفاء الذاتي وتقليص التبعية الغذائية.

ومع هذا التطور، أصبح النشاط الفلاحي مرتبطًا بشكل متزايد بالجانب المحاسبي، إذ إن خصوصية هذا القطاع، وخاصة ما يتعلق بالأصول البيولوجية التي تتميز بالتغير المستمر والنمو والتحول الطبيعي، جعلت من عملية قياسها وتقييمها محاسبيًا مسألة معقدة مقارنة بالأصول التقليدية، وهو ما فرض ضرورة وجود إطار محاسبي خاص يأخذ بعين الاعتبار هذه الخصوصيات.

ومن هنا، برزت المعايير المحاسبية الدولية كمرجع أساسي لمعالجة هذا النوع من الإشكاليات، وعلى وجه الخصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المتعلق بـ"الزراعة"، الذي جاء ليؤسس لأسس جديدة في قياس الأصول البيولوجية تعتمد على القيمة العادلة، بما يسمح بتحسين شفافية المعلومات المالية ودقتها وقابليتها للمقارنة.

وفي ظل هذا التوجه الدولي، عملت الجزائر على مواءمة نظامها المحاسبي مع هذه المعايير من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع الفلاحي في جوان 2023، بهدف تكييف الإطار الوطني مع خصوصيات النشاط الفلاحي من جهة، ومع متطلبات المعايير الدولية من جهة أخرى.

كما أن هذا التطور يقودنا إلى بروز أهمية النظام المحاسبي كجزء من نظام معلومات محاسبي أشمل، يهدف إلى توفير بيانات مالية دقيقة وملائمة تساعد في اتخاذ القرار داخل المؤسسات الفلاحية، وتدعم فعالية التسيير والرقابة في هذا القطاع الحيوي.

ومع ذلك، ورغم صدور هذا النظام، إلا أنه لا يزال في طور الانتظار من حيث التطبيق العملي، مما يطرح إشكاليات تتعلق بمدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتفعيله، وقدرتها على تحقيق التوافق المطلوب مع المعيار الدولي 41، وتلبية احتياجات المؤسسات الفلاحية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي.

1. إشكالية الدراسة

في ضوء ما سبق، تتبلور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في السؤال الآتي:

كيف يساهم تصور نظام معلومات محاسبي متوافق مع النظام المحاسبي الفلاحي والمعايير الدولية في تحسين المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بالمؤسسات الفلاحية الجزائرية؟

2. الأسئلة الفرعية

للإجابة عن هذه الإشكالية، يمكن طرح مجموعة من الأسئلة المساعدة التالية:

1) ما هو واقع المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية حسب المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر؟

2) ما أبرز المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المكيّف للقطاع الفلاحي في الجزائر عام 2023؟

3) ما طبيعة توافق النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير المحاسبة الدولية من حيث أسس القياس والإفصاح؟

4) ما هي معوقات تصميم نظام معلومات محاسبي يساهم في تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف بالمؤسسات الفلاحية الجزائرية؟

3. فرضيات الدراسة

1) تعالج الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية بالتكلفة التاريخية.

2) جاء النظام المحاسبي المالي المكيّف للقطاع الفلاحي الصادر سنة 2023 إلى تنظيم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من خلال مدونة حسابات خاصة تعزز توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية.

3) يتقاطع النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير الدولية في المفاهيم الأساسية للقياس والإفصاح.

4) يعيق غياب تحديد القيمة العادلة للأصول تصميم نظام معلومات محاسبي فعال في المؤسسات الفلاحية الجزائرية.

4. أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع لعدة اعتبارات علمية وعملية، من أهمها:

- محاولة التعرف على مضمون النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي ومدى ملاءمته للبيئة الاقتصادية الجزائرية.

- السعي إلى تحديد الإشكالات التطبيقية التي يواجهها المحاسبون في تسجيل وتقييم الأصول البيولوجية داخل المؤسسات الفلاحية.
- الحاجة إلى دراسة تربط بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) "الزراعة" والنظام المحاسبي المالي المكيف، لتوضيح أوجه التقارب والاختلاف بينهما.
- قلة الأبحاث الأكاديمية الجزائرية التي تناولت موضوع المحاسبة الفلاحية.
- الرغبة في وضع تصور عملي يوضح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي بما يساهم في فهم سير العمليات المحاسبية.

5. أهمية الدراسة

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من كونها تطرق موضوع المحاسبة الفلاحية الذي ما زال قليل الاهتمام في الجزائر رغم أن الفلاحة قطاع أساسي وحيوي، فهي تحاول أن تشرح كيف يمكن تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف في النشاط الفلاحي، وتوضح بشكل خاص كيفية التعامل مع الأصول البيولوجية والنباتات الحاملة، كما تساعد هذه الدراسة في إبراز الدور العملي للمحاسبة في جعل القوائم المالية أوضح وأقرب إلى الواقع، وتمكين المؤسسات والفلاحين من الاعتماد على معلومات دقيقة عند اتخاذ قراراتهم، وبذلك فهي تجمع بين الفائدة العلمية والتطبيقية وتفتح المجال لتطوير الممارسة المحاسبية في هذا القطاع.

6. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- شرح مدونة الحسابات الخاصة بالمؤسسات الفلاحية وفق النظام المحاسبي المالي المكيف.
- توضيح أسس القياس والتقييم والإفصاح عن الأصول البيولوجية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية.

- إبراز المعالجة المحاسبية للنباتات الحاملة باعتبارها الفارق الأساسي بين النظام المحاسبي المالي المكيف والمعايير المحاسبية الدولية.
- وضع تصور عملي لتطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي بما يحقق التكامل بين النظرية والتطبيق.

7. الدراسات السابقة

لقد تناولت عدة دراسات سابقة موضوع المحاسبة الفلاحية والأصول البيولوجية في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، حيث اختلفت مقارباتها بين الجانب النظري والتطبيقي، وتنوّعت نتائجها وتوصياتها بحسب الإشكاليات المطروحة وسياق الدراسة.

- **دراسة عبد الغني خلادي (جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي، 2023):** جاءت تحت عنوان "مساهمة النظام المحاسبي المالي في تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية في ظل معايير المحاسبة الدولية – (IAS/IFRS) دراسة حالة SARL LADER AMAN بورقلة"، ركّزت هذه الأطروحة على تحليل دور النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات دقيقة وشفافة حول الأصول البيولوجية، ومدى انسجام ذلك مع متطلبات المعايير الدولية، اعتمد الباحث على إسقاط الجانب النظري على واقع شركة خدمية في قطاع الأمن الصناعي، وتوصل إلى أن مساهمة النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول البيولوجية واضحة، لكن الأداء يبقى قابلاً للتحسين من خلال انتهاج سياسات تسييرية أكثر عقلانية، وقد خلصت الدراسة إلى أن التوافق مع المعايير الدولية يسمح للمؤسسات بالارتقاء في أدائها والمنافسة على المستوى الوطني.
- **دراسة لونيس حنان (جامعة الجزائر 3، 2021):** بعنوان "المحاسبة الفلاحية في إطار تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي والتوجه نحو تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في المؤسسة الفلاحية الجزائرية – دراسة حالة مجمع تربية الدواجن GAC/ORAC" تناولت

هذه الدراسة بعمق واقع المحاسبة الفلاحية في الجزائر مع التركيز على مدى تطبيق المخطط المحاسبي الفلاحي في المؤسسات الزراعية، وقد أظهرت النتائج أن تطبيق المحاسبة الفلاحية ما يزال محدودًا، حيث يقتصر في الغالب على المؤسسات الكبيرة والمنظمة، في حين أن المؤسسات الصغيرة والعائلية غالبًا ما تفتقر إلى نظام محاسبي متكامل، وأكدت الباحثة على ضرورة إعادة النظر في المخطط المحاسبي الفلاحي وتكييفه مع خصوصيات النشاط الفلاحي في الجزائر، بما يضمن تجسيد فعلي للمحاسبة الفلاحية على أرض الواقع.

- **دراسة أحمد خالد فريد (جامعة البليدة 2، 2020):** بعنوان "تصور نظام معلومات للمحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي – دراسة حالة بعض المنتجات الفلاحية"، هدفت هذه الأطروحة إلى بناء تصور لنظام معلومات محاسبي تحليلي ملائم لخصوصيات النشاط الفلاحي، في ظل محدودية الأنظمة المحاسبية التقليدية في قياس تكاليف الإنتاج الفلاحي بدقة، ركزت الدراسة على إبراز خصائص التكاليف الفلاحية وربط الأعباء المباشرة وغير المباشرة بالأنشطة الفلاحية بدل المنتجات، مع تطبيق ميداني على مؤسستين فلاحيتين مختصتين في منتجات البساتين والحقول، وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد أساليب حديثة خاصة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، يسمح بتحديد أدق لتكلفة الإنتاج وتحسين قرارات التسعير، كما أكدت على ضرورة تكييف نظم المعلومات المحاسبية لتتلاءم مع طبيعة الإنتاج الفلاحي ومتطلبات الإفصاح المحاسبي السليم.

تأتي هذه الأطروحة لتبني على ما سبق طرحه ولكن بزاوية مختلفة، حيث سيتم تناول موضوع النظام المحاسبي المالي المكيف مع النشاط الفلاحي، مع وضع تصور عملي تطبيقي لهذا النظام يراعي خصوصيات الأصول البيولوجية في الجزائر، وبذلك ستسعى الدراسة إلى سد الفجوة القائمة بين الجانب النظري (المعايير والمخططات) والتطبيق الفعلي (المؤسسات الفلاحية على أرض الواقع)،

إن الإضافة الجوهرية تكمن في تقديم نموذج تصوري يمكن أن يشكل مرجعًا عمليًا لتسيير المعلومات المحاسبية في القطاع الفلاحي، ويساعد على توحيد المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، وفي نفس الوقت يتوافق مع واقع المؤسسات الجزائرية.

8. منهجية الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم أولاً تناول المفاهيم الأساسية المرتبطة بالمحاسبة الفلاحية وبيان أبعادها النظرية، ثم جرى الانتقال إلى الواقع العملي من خلال دراسة وضعية بعض المؤسسات الفلاحية التي ما تزال تعتمد على النظام المحاسبي المالي دون تفعيل النظام المكيف، ولتدعيم هذا الجانب أُجريت مقابلات مع مجموعة من خبراء المحاسبة قصد جمع رؤى مهنية تعكس التحديات الفعلية للتطبيق، وبالاستناد إلى ما تم استخلاصه من التحليلين النظري والعملي، تم إعداد تصور تطبيقي يوضح آليات إدماج النظام المحاسبي المالي المكيف في النشاط الفلاحي بما يضمن ملاءمته للواقع الميداني.

9. حدود الدراسة

من الناحية المكانية، شملت هذه الدراسة ثلاث مؤسسات ومستثمرات فلاحية تقع في ولايات سطيف، تيبازة، والجزائر العاصمة، وتنشط في مجالات فلاحية متنوعة، حيث تم الوقوف على واقعها المحاسبي من خلال متابعة ميدانية، ودراسة حالات واقعية، وجمع معطيات عملية، إلى جانب إجراء مقابلات مباشرة مع خبراء محاسبة ومهنيين في الميدان، قصد تكوين فهم أعمق للممارسات المحاسبية المعتمدة في النشاط الفلاحي، أما من الناحية الزمنية فقد امتدت الدراسة من بداية سنة 2024 إلى غاية نهاية سنة 2025، مع الاعتماد على القرار رقم 201 الصادر سنة 2023 كمرجعية تنظيمية لبناء إطار تصوري عملي للنظام المحاسبي المالي المكيّف للقطاع الفلاحي.

10. صعوبات الدراسة

واجهت هذه الدراسة مجموعة من الصعوبات، أبرزها:

- محدودية المراجع والمصادر المحلية المتخصصة في المحاسبة الفلاحية.
- ضعف الوعي المحاسبي لدى العديد من المؤسسات الفلاحية وغياب تطبيق فعلي للنظام المكيف.
- صعوبة الحصول على بيانات مالية دقيقة ومفصلة من المستثمرات الفلاحية نظرًا للطابع السري للمعلومات.
- تنوع الأنشطة الزراعية وتباين دوراتها الإنتاجية مما يجعل من عملية المقارنة والتقييم أمرًا معقدًا.

11. تقسيمات الدراسة

انطلاقًا من إشكالية البحث وأهدافه، ومن أجل تحقيق الترابط المنهجي بين الجوانب النظرية والتطبيقية، تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول مترابطة ومتكاملة على النحو الآتي:

خصص الفصل الأول لعرض الإطار العام للمحاسبة الفلاحية وتكييف نظام المعلومات المحاسبي مع خصوصية النشاط، وتناول هذا الفصل أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالنشاط الفلاحي والتنمية الفلاحية، إلى جانب دراسة الإطار المفاهيمي للمحاسبة الفلاحية بمختلف فروعها، والمرجعيات القانونية التي تنظمها، إضافة إلى تناول الإطار التنظيمي والمفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبي الفلاحي.

أما الفصل الثاني فخُصِّص لدراسة المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، وقد تضمن هذا الفصل معالجة الأسس النظرية لقياس الأصول البيولوجية وتقييمها، مع التركيز على مفهوم القيمة العادلة وإشكاليات تطبيقها، بالإضافة إلى دراسة المعالجة المحاسبية للنباتات الحاملة والمنتجات والأراضي الفلاحية، والتطرق إلى أسس الإفصاح المحاسبي وفق المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي المكيّف مع القطاع الفلاحي.

وتطرق الفصل الثالث إلى واقع المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية الجزائرية، من خلال عرض وتحليل مجموعة من الدراسات الميدانية لمؤسسات فلاحية نموذجية، بهدف التعرف على كيفية تطبيق النظام المحاسبي الفلاحي في الممارسة العملية، وتحليل آليات معالجة الأصول النباتية والحيوانية، مع إبراز آراء الخبراء حول واقع المحاسبة الفلاحية في الجزائر والتحديات التي تواجهها.

كما خصص الفصل الرابع إلى لتقديم تصور عملي لتطبيق النظام المحاسبي المالي المكيّف مع القطاع الفلاحي في الجزائر، وقد تم ضمن هذا الفصل اقتراح نموذج تطبيقي لمعالجة الأصول النباتية والحيوانية والمخزونات الحيوانية وفقًا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري.

الفصل الأول:

الإطار العام للمحاسبة الفلاحية وتكييف نظام المعلومات المحاسبي مع خصوصية النشاط

الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة الفلاحية وتكييف نظام المعلومات المحاسبي مع خصوصية النشاط

تمهيد:

يُعد القطاع الفلاحي من الدعائم الأساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، لما له من دور محوري في تحقيق الأمن الغذائي، وتوفير مناصب الشغل، وضمان استقرار الأسواق، وتتميّز الأنشطة الفلاحية بخصوصيات طبيعية ومناخية وموسمية، تجعل من ضبطها المحاسبي أمرًا معقدًا ومختلفًا عن باقي القطاعات الاقتصادية.

وانطلاقًا من هذه الخصوصيات، تبرز الحاجة إلى تكييف المحاسبة الفلاحية مع الواقع العملي للنشاط، وذلك عبر تصور نظام معلومات محاسبي قادر على تمثيل العمليات الفلاحية والبيولوجية بدقة وفعالية، وتوفير معلومات موثوقة تُلبّي متطلبات التسيير، والرقابة، واتخاذ القرار.

يهدف هذا الفصل إلى تقديم إطار نظري متكامل يسلّط الضوء على طبيعة وخصائص النشاط الفلاحي، مع توضيح الأسس التي تقوم عليها المحاسبة في هذا القطاع الحيوي، كما يتناول الفصل تحليل أبرز التحديات التي تواجه المحاسبة الفلاحية، ويتضمن الفصل أربعة مباحث رئيسية، حيث يتناول المبحث الأول عموميات حول النشاط الفلاحي، ويعرض المبحث الثاني الإطار المفاهيمي للمحاسبة الفلاحية، أما المبحث الثالث فيتطرق إلى المرجعية القانونية المنظمة للمحاسبة الفلاحية، في حين يخصص المبحث الرابع لدراسة الإطار المفاهيمي والتنظيمي لنظام المعلومات المحاسبي الفلاحي.

المبحث الأول: عموميات حول النشاط الفلاحي

ظهرت الفلاحة منذ الأزل بظهور الانسان ولطالما كانت عاملا مهما مارسها وتعلمها، حيث تعتبر من أهم النشاطات التي تساعد الإنسان في كسب رزقه، حيث ان النشاط الفلاحي لا ينحصر فقط في استغلال الأرض وفقط بل يمتد الى التربية الحيوانية وكذلك الصناعات الغذائية المرتبطة بالمؤسسة الخاصة.

المطلب الأول: مفهوم الفلاحة

يهدف هذا المطلب إلى تسليط الضوء على مفهوم الفلاحة من خلال استعراض مختلف التعريفات التي تناولتها من زوايا متعددة، كما يتطرق إلى أهميتها الاقتصادية والاجتماعية، إضافة إلى التحديات التي تعيق تطورها وتحسين إنتاجيتها.

الفرع الأول: تعريف الفلاحة

هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم الفلاحة من زوايا مختلفة، نذكر منها:

الفلاحة والزراعة مصطلحان يعبران عن مفهوم واحد دون اختلاف بينهما، وكلمة "زراعة" مشتقة من كلمتين "agre" التي تعني الحقل أو التربة، و"culture" التي تعني العناية أو الرعاية، وفقًا لهذا التعريف، يشير المفهوم التقليدي للفلاحة إلى الاهتمام بالأرض، غير أن الزراعة اليوم لم تعد تقتصر على هذا الجانب فحسب، بل أصبحت تشمل مجالات أوسع نتيجة التطور المستمر وتنوع أنشطة المزارعين.[1]

[1] خالد راغب الخطيب، المحاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، 2009، ص 27.

يعرّفها البعض على أنها علم وفن وصناعة، بل ومهنة تُعنى باستغلال الموارد الأرضية والبشرية ضمن وحدات إنتاجية لتحقيق الإنتاج الزراعي بنوعيه النباتي والحيواني، كما تُوصف أحيانًا بأنها أسلوب حياة، إلى جانب كونها مهنة تتطلب مهارة وإبداعًا.[1]

عرّفت منظمة التغذية والزراعة الدولية الزراعة بأنها عملية حرث الأرض وتهيئتها لممارسة الأنشطة المرتبطة بزراعة المحاصيل وتربية الحيوانات، كما تعتبرها وسيلة يعتمد عليها الإنسان في استغلال الطبيعة لتلبية احتياجاته الأساسية.[2]

تُعرَّف الفلاحة أيضًا كنشاط اقتصادي يهدف إلى استغلال الموارد الطبيعية لتحقيق الإنتاج وزيادته، سواء في المجال النباتي أو الحيواني، مع تحسين ظروف الإنتاج لتلبية احتياجات الإنسان من الغذاء والملبس والمسكن، وبناءً على ذلك فإنها تشمل كلا الجانبين الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني.[3]

من خلال التعاريف السابقة، نستخلص أن الفلاحة ليست مجرد نشاط اقتصادي، بل هي أسلوب حياة يجمع بين العلم والخبرة والممارسة، فهي تقوم على استغلال الموارد الطبيعية والأرضية لإنتاج المحاصيل وتربية الحيوانات، مما يسهم في تلبية احتياجات الإنسان من الغذاء والمسكن والملبس، كما أنها مجال متجدد يتطور باستمرار لمواكبة التغيرات البيئية والتكنولوجية، فلا تقتصر على زراعة الأرض فقط، بل تشمل تحسين أساليب الإنتاج وتنويع الأنشطة الفلاحية وبذلك، تمثل

---

[1] جواد سعد العارف، الاقتصاد الزراعي، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص81.

[2] مجموعة أساتذة، محاضرات المحاسبة الخاصة (المحاسبة القطاعية)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة1، الجزائر، 2015-2016، ص 77.

[3] لونيس حنان، المحاسبة الفلاحية في إطار تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي في المؤسسة الفلاحية الجزائرية والتوجه نحو تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021/2020، ص 3.

الفلاحة ركيزة أساسية لضمان الأمن الغذائي وتعزيز التنمية المستدامة، مما يجعلها جزءًا لا يتجزأ من حياة الإنسان وعلاقته بالطبيعة.

الفرع الثاني: أهمية الفلاحة

تلعب الفلاحة دورًا حيويًا في الهيكل الاقتصادي، حيث تُعتبر من الركائز الأساسية لبناء قاعدة صناعية متينة وتعزيز التنمية الاقتصادية، وتبرز أهميتها في عدة جوانب رئيسية:[1]

1) **دعم التنمية الاقتصادية المستدامة:** يُجمع خبراء الاقتصاد على ضرورة تطوير القطاع الفلاحي وتعزيز بنيته المؤسسية ليكون قادرًا على المساهمة في النمو الاقتصادي من خلال التصنيع الزراعي، تحسين المدخلات الفلاحية، الإرشاد الفلاحي، والبحث العلمي التطبيقي، إلى جانب الاستغلال الفعّال للموارد المائية.
2) **تحقيق الأمن الغذائي:** يمثل توفير الغذاء للسكان أولوية أساسية، خاصة مع ارتفاع الطلب نتيجة النمو الديموغرافي، لذا فإن تطوير الفلاحة يضمن تقليل الاعتماد على الاستيراد وتعزيز الاكتفاء الذاتي.
3) **تقليل التبعية الغذائية:** الاعتماد المفرط على استيراد المنتجات الغذائية، مثل الحبوب والحليب، يشكل عبئًا على خزينة الدولة ومع التغيرات الاقتصادية والسياسية العالمية، أصبح من الضروري الاستثمار في الفلاحة لضمان الأمن الغذائي والاستقلال الاقتصادي.
4) **المساهمة في التجارة الخارجية:** تتمتع بعض الدول بموقع جغرافي وتنوع مناخي يتيح لها إنتاج محاصيل زراعية عالية الجودة، مما يفتح فرصًا لتصدير المنتجات الفلاحية وجلب العملة الصعبة، خاصة مع ازدياد الطلب العالمي على الأغذية الطبيعية والعضوية.

[1] يعيش مناد، تنمية الفلاحية الجزائرية خيار المستقبل الاقتصادي، مجلة البحوث والدراسات العلمية، المجلد 9، العدد 1، الجزائر، 2015، ص ص 250 251.

5) **استيعاب اليد العاملة:** يعتبر القطاع الفلاحي من أكبر القطاعات المشغلة لليد العاملة، مما يساهم في الحد من البطالة، خاصة بين الشباب وخريجي الجامعات، ويدعم الاستقرار الاجتماعي.

6) **تحقيق التوازن الاقتصادي:** رغم الإصلاحات الاقتصادية، لا تزال بعض الدول تعتمد بشكل أساسي على الموارد الريعية لذلك، فإن تعزيز الفلاحة يمكن أن يساعد في خلق اقتصاد أكثر توازنًا واستدامة.

7) **تعزيز الابتكار والتكنولوجيا:** يساهم إدخال التقنيات الحديثة في تحسين الإنتاجية، استدامة الموارد، وزيادة كفاءة القطاع الفلاحي، مما يعزز القدرة التنافسية في الأسواق العالمية.

8) **الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية:** تتميز الفلاحة بقدرتها على استغلال الموارد الإنتاجية بكفاءة عالية، حيث تستفيد الحيوانات من الأعشاب غير الصالحة لاستهلاك الإنسان لإنتاج اللحوم والألبان، بينما تستغل النباتات أشعة الشمس لإنتاج الغذاء، مما يحقق توازنًا بيئيًا واقتصاديًا فريدًا.[1]

9) **دعم القطاع الصناعي بالمواد الخام:** يسهم القطاع الزراعي في تزويد الصناعات المختلفة بالمواد الأولية اللازمة، مما يعزز الإنتاج الصناعي ويدعم الاقتصاد الوطني. فمثلاً، توفر الزراعة القطن لصناعة الملابس، والحبوب لاستخلاص الزيوت، بالإضافة إلى المواد المستخدمة في صناعة المربيات والمخللات والمنتجات الغذائية المعلبة، ما أدى إلى نشوء وتطور العديد من الصناعات المرتبطة بالإنتاج الزراعي.[2]

الفرع الثالث: مشاكل القطاع الفلاحي

---

[1] عنبر إبراهيم شلاش، التسويق الزراعي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص282.

[2] علي جدوع الشرفات، مبادئ الاقتصاد الزراعي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص ص 29 30.

رغم الجهود التي تم بذلها من خلال القوانين والبرامج المختلفة للنهوض بالقطاع الزراعي، لا يزال يواجه هذا القطاع العديد من التحديات التي تعيق تحقيق أهدافه.[1]

1) **معوقات مرتبطة بالموارد الطبيعية:** يعتبر التقلص المتعمد للأراضي الزراعية من أبرز التحديات التي يواجهها القطاع الفلاحي يشمل ذلك التجريف، التوبير، والبناء على الأراضي الزراعية، مما يؤدي إلى فقدان مساحات كبيرة من الأراضي الصالحة للزراعة، بالإضافة إلى ذلك تسهم ظاهرة تفكك الملكيات والحيازات في تقليص المساحات الزراعية المستغلة بفعالية، كما أن انتشار التربة المتأثرة بالأملاح نتيجة ارتفاع مستوى المياه الجوفية يؤدي إلى تراكم الأملاح والمخلفات الضارة مما ينعكس سلبًا على جودة التربة والنباتات المزروعة، من أخطر الظواهر الطبيعية التي تؤثر على القطاع الفلاحي أيضًا هو التصحر الذي يتسبب في تدهور الأراضي الصالحة للزراعة، علاوة على ذلك يؤثر التنوع المناخي والتضاريسي في البلاد على قدرة القطاع على الإنتاج الفعلي، حيث نجد تباينًا بين المناطق الجبلية التلية ذات المناخ المتوسطي والمناطق الصحراوية ذات المناخ الجاف.

2) **معوقات مرتبطة بالموارد البشرية:** يعد نقص العمالة الزراعية المدربة من أبرز المعوقات التي تواجه القطاع الزراعي ورغم توفر اليد العاملة نتيجة للنمو السكاني إلا أن قلة الخبرة والتكوين في استخدام التقنيات الحديثة تؤثر سلبًا على الإنتاجية، كما أن البرامج التدريبية الحالية تظل غير كافية لتأهيل الإطارات الفلاحية بشكل يتماشى مع تطورات القطاع، إضافة إلى ذلك يُعد انتشار الأمية وانخفاض المستوى التعليمي من العوامل التي تعرقل جهود التنمية الفلاحية، حيث لا يساهم العمال غير المؤهلين في التكيف مع التطورات التكنولوجية الحديثة في المجال.

[1] قطاف عبد القادر، عزيز قشاني، هيشر احمد تجاني، الرؤية الواقعية لمشاكل التمويل لقطاع الفلاحة وأثره على التنمية الاقتصادية، المجلة المغاربية للاقتصاد والمناجمنت، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2020، ص ص 206-209.

3) **معوقات مالية وإدارية:** تواجه المنتجات الفلاحية صعوبات كبيرة في التسويق والتصدير مما يؤثر على قدرتها على الوصول إلى الأسواق المحلية والدولية، أما من ناحية التمويل البنكي فإن العديد من الفلاحين يواجهون مشاكل تتعلق بتوثيق ملكيات الأراضي ما يجعل البنوك غير قادرة على تقديم قروض زراعية نظرًا لارتفاع مستوى المخاطرة، كما أن التغيير المستمر في ملكية الأراضي بسبب الإفلاس أو قوانين استرجاع الأراضي يجعل من الصعب استرداد القروض البنكية، كما أن عدم تسديد القروض من قبل الفلاحين بسبب المخاطر التي تواجه القطاع يزيد من تعقيد المشكلة، بالإضافة إلى ذلك يعاني بعض الفلاحين من رفض التعامل مع القروض الربوية بسبب اعتبارات دينية مما يقلل من إقبالهم على التمويل التقليدي.

4) **معوقات تقنية:** القطاع الزراعي يعاني من نقص في تبني التكنولوجيا الزراعية الحديثة مما يُعتبر أحد التحديات الكبيرة التي تواجهه رغم وجود بعض المحاولات لتكثيف الإنتاج الزراعي إلا أن هذا النموذج لم يحقق النتائج المرجوة وذلك بسبب عدم توافقه مع طبيعة التربة والمناخ المحلي، إن غياب الثورات الزراعية الحقيقية التي من شأنها تحسين الإنتاجية وتوفير حلول تقنية ملائمة للمشاكل المحلية يُعد من أبرز المعوقات التي تعرقل تطور القطاع.

5) **معوقات اجتماعية:** تعود بعض المعوقات الاجتماعية إلى ظروف تاريخية، مثل الاحتلال والاستعمار الزراعي التي أثرت بشكل كبير على استقرار الفلاحين حيث كان لهذا التاريخ دور في خلق طبقة فلاحية غير مستقرة تفتقر إلى ملكيات دائمة ومعرفة تراكمية بالممارسات الزراعية، بينما تتمتع بعض المناطق مثل الواحات والمناطق الجبلية، بتقاليد زراعية مستقرة، فإن أغلب الفلاحين في المناطق الأخرى واجهوا تحديات كبيرة حالت دون تطوير القطاع الفلاحي بالشكل المطلوب.

المطلب الثاني: مفهوم التنمية الفلاحية

تعتبر التنمية الفلاحية أحد الأبعاد الأساسية لتحقيق الأمن الغذائي وتعزيز الاقتصاد الوطني، ولضمان نجاح هذه التنمية يجب توفر مجموعة من المقومات الأساسية كما أن توفير استراتيجيات فعالة واستغلال هذه المقومات بشكل أمثل يعدان من العوامل الرئيسية التي تساهم في تحسين الإنتاجية الزراعية وزيادة الاستدامة، في هذا المطلب، سنتناول أبرز الأسس والمقومات التي تشكل دعائم النجاح في تحقيق تنمية فلاحية مستدامة.

الفرع الأول: تعريف التنمية الفلاحية

التنمية الفلاحية هي نهج متكامل يهدف إلى تطوير القطاع الزراعي من خلال تبني سياسات واستراتيجيات فعالة تضمن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، مما يساهم في رفع الإنتاجية، زيادة الإنتاج الفلاحي، وتعزيز الاستدامة، وتكتسي هذه التنمية أهمية خاصة في ظل التحديات الاقتصادية العالمية، حيث أصبح من الضروري البحث عن حلول مبتكرة تحقق نمواً اقتصادياً متوازناً، مع ضمان حقوق الأجيال القادمة في الاستفادة من الموارد الطبيعية ضمن بيئة سليمة ومستدامة.[1]

الفرع الثاني: أهداف التنمية الفلاحية

يعد تطوير القطاع الفلاحي أحد الركائز الأساسية لتحقيق الأمن الغذائي وتعزيز النمو الاقتصادي، إذ تسهم التنمية الفلاحية في تحسين الإنتاجية، دعم الفلاحين، وتحقيق الاستدامة البيئية، ولتحقيق هذه الأهداف، تعتمد الدول على برامج ومخططات استراتيجية تهدف إلى:[2]

- رفع الإنتاجية وتحسين التخزين والتبريد لضمان جودة المنتجات وتقليل الفاقد؛

[1] ضمضمة سعاد، ميموني بلقاسم، مساهمة القطاع الفلاحي في النمو الاقتصادي ضمن محور رهانات القطاع الفلاحي في دعم النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة الاقتصاد وإدارة الاعمال، المجلد 1، العدد 5، الجزائر، 2020، ص 98.

[2] نورة بوعلاق، سمير ايت يحيى، دور القطاع الفلاحي في تحقيق الامن الغذائي في الجزائر خلال الفترة (2000-2021)، مجلة التنويع الاقتصادي، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2024، ص 42.

- توسيع المساحات الزراعية المروية، خاصة في المحاصيل الأساسية، لزيادة الإنتاج وتحقيق الأمن الغذائي؛
- تطوير المناطق الجبلية والسهبية والصحراوية عبر استغلال إمكانياتها الطبيعية وتحسين بنيتها التحتية؛
- تشجيع الزراعة الصحراوية والمحاصيل الصناعية لتحقيق التنوع الزراعي وخلق قيمة اقتصادية مضافة؛
- تنمية الزراعات المقاومة للجفاف لمواجهة التغيرات المناخية وضمان استدامة الإنتاج؛
- دعم الفلاحين والمهنيين من خلال التكوين والمرافقة لتحسين الإنتاجية وزيادة المردودية؛
- الحفاظ على المنتجات الفلاحية وتثمينها من خلال تطوير الصناعات التحويلية وتعزيز القيمة المضافة؛
- تحديث الزراعة وتحسين تنافسية القطاع عبر إدخال التكنولوجيا والابتكار؛
- تعزيز السلامة الصحية للمنتجات الفلاحية لضمان مطابقتها للمعايير الصحية والجودة المطلوبة؛
- توظيف الرقمنة وتبسيط الإجراءات لتسهيل إدارة القطاع وتقليل التعقيدات الإدارية.

الفرع الثالث: مقومات وأسس التنمية الفلاحية

تتطلب الفلاحة بيئة متكاملة من الموارد الطبيعية، البشرية، والمالية لضمان استدامتها وزيادة إنتاجيتها، وفيما يلي أبرز المقومات الأساسية لهذا القطاع:[1]

1) **الموارد الطبيعية:** تمثل الموارد الطبيعية الأساس الذي تقوم عليه الفلاحة، إذ توفر العناصر الضرورية للنشاط الزراعي، وعلى رأسها:

[1]بوجطو حكيم، محمد أمين مصطفاوي، القطاع الفلاحي بين الواقع والمأمول، مجلة المشكاة في الاقتصاد التنمية والقانون، المجلد 5، العدد 12، الجزائر، 2020، ص ص 30-35.

- **الأراضي الزراعية:** تلعب دورًا استراتيجيًا في تحقيق الإنتاج الزراعي، حيث تعتمد التنمية الفلاحية على مدى توفر الأراضي القابلة للزراعة وجودتها، ورغم ذلك فإن نسبة كبيرة من هذه الأراضي غير مستغلة بالشكل الأمثل، مما يتطلب جهودًا لتطويرها وحمايتها من التدهور.
- **الموارد المائية:** تعتبر المياه عنصرًا حاسمًا في تكثيف الإنتاج الزراعي، حيث ترتبط وفرتها بجودة المحاصيل وإنتاجيتها، ومع ذلك يواجه القطاع الزراعي تحديات تتعلق بندرة المياه وسوء التوزيع الجغرافي، مما يستدعي تبني تقنيات الري الحديثة مثل الري بالتنقيط لتعظيم الاستفادة من الموارد المائية المتاحة.

2) **الموارد البشرية:** يعد العنصر البشري القوة المحركة للفلاحة، حيث تعتمد العديد من الدول على الأيدي العاملة في مختلف مراحل الإنتاج الزراعي، خاصة في المناطق التي تفتقر إلى الميكنة المتطورة، غير أن التوجه نحو القطاعات الصناعية والخدمية أدى إلى تراجع نسبة العمالة الزراعية في بعض الدول، مما يتطلب سياسات تحفيزية لاستقطاب الشباب لهذا القطاع وضمان استدامة اليد العاملة الفلاحية.

3) **الموارد المالية:** تلعب الاستثمارات المالية دورًا رئيسيًا في تطوير الفلاحة من خلال تمويل المشاريع الزراعية، تحسين البنية التحتية، وتوفير المعدات والتكنولوجيا الحديثة، وتخصص العديد من الدول ميزانيات ضخمة لدعم القطاع الفلاحي عبر برامج تحفيزية، منح، وقروض ميسرة للفلاحين، بهدف تعزيز الإنتاج المحلي وتقليل الاعتماد على الواردات الغذائية.

المطلب الثالث: الإطار المفاهيمي للنشاط الفلاحي

يُعد النشاط الفلاحي من الأنشطة الاقتصادية الحيوية التي تقوم على التحول البيولوجي للكائنات الحية بهدف الإنتاج أو البيع، ويتميز بتنوع مجالاته مثل الزراعة وتربية الحيوانات، مما

يمنحه طابعًا خاصًا في المعالجة المحاسبية والجبائية، ونظرًا لأهميته يتطلب فهمًا دقيقًا لطبيعته وخصائصه، يهدف هذا المطلب إلى توضيح مفهوم النشاط الفلاحي وأنواعه وخصائصه الأساسية.

الفرع الأول: تعريف النشاط الفلاحي وخصائصه

أولا: تعريف النشاط الفلاحي

وفقًا للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 41 (IAS 41)، تُعرَّف الأنشطة الفلاحية على أنها مجموعة من العمليات المرتبطة بالتحول البيولوجي للكائنات الحية النباتية أو الحيوانية، والتي تملكها المؤسسة بهدف البيع أو استخدامها في الإنتاج الزراعي أو في توليد أصول بيولوجية جديدة وتشمل هذه الأنشطة مجالات متعددة مثل تربية المواشي، إدارة الغابات، الزراعة الموسمية والدائمة، زراعة البذور، البساتين، العناية بالنباتات والزهور، بالإضافة إلى إدارة الموارد المائية، بما في ذلك تربية الأسماك وغيرها.[1]

وفقًا للنظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي، يتمثل في إدارة التحول البيولوجي للأصول الحية، سواء كانت نباتات أو حيوانات، بهدف الإنتاج الزراعي، أو البيع، أو تنمية هذه الأصول، ويشمل هذا النشاط مجموعة واسعة من المجالات، مثل تربية الماشية، والاستزراع السمكي، وزراعة المحاصيل السنوية والدائمة، والبستنة، وإدارة الغابات، بالإضافة إلى زراعة البساتين والمزارع.[2]

حسب المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في النظام الجبائي الجزائري، يُعرَّف النشاط الفلاحي بأنه يشمل جميع المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، بغض النظر عن طبيعة ممارستها، سواء كانت تقليدية أو حديثة، كما يتوسع هذا التعريف

[1]Jaroslav Sedláček, The Methods of Valuation in Agricultural Accounting, Agricultural Economics – Czech, Vol. 56, No. 2, 2010, pp. 59–66; p. 63.

[2]القرار 201، النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي ص 4.

ليشمل أنشطة أخرى، مثل تربية الدواجن، النحل، الأرانب، واستغلال الفطريات في السراديب تحت الأرض، بالإضافة إلى ذلك يغطي النشاط الفلاحي المجالات المرتبطة بالغابات، بما في ذلك إنتاج الفلين، لحاء الأشجار، استخراج المواد الصمغية، فضلًا عن زراعة الكروم في المشاتل وإنتاج النباتات الشجرية.[1]

استنادًا إلى التعاريف نستخلص أن النشاط الفلاحي هو مجموعة العمليات الاقتصادية التي تقوم على التحول البيولوجي للكائنات الحية النباتية أو الحيوانية، والتي تُمارس بهدف إنتاج سلع زراعية أو بيعها أو تنمية الأصول البيولوجية ذاتها، ويشمل هذا النشاط عدة مجالات مثل تربية المواشي والدواجن، الزراعة الموسمية والدائمة، البستنة، تربية الأسماك والنحل، زراعة الأشجار المثمرة والنباتات العطرية والطبية، بالإضافة إلى استغلال الغابات والموارد الطبيعية المرتبطة بها.

ثانيا: خصائص النشاط الفلاحي

يتميز النشاط الفلاحي بعدد من الخصائص الفريدة التي تؤثر بشكل مباشر على طبيعة العمل المحاسبي داخل المؤسسات الزراعية. ويمكن تلخيص هذه الخصائص فيما يلي:[2]

1) **تعدد المنتجات الفلاحية:** تنتج الوحدات الزراعية مجموعة متنوعة من المنتجات في آنٍ واحد، فعلى سبيل المثال تساهم تربية الماشية في توفير اللحوم والألبان والجلود، وهو ما يطرح تحديات محاسبية عند توزيع التكاليف المشتركة بين هذه المنتجات، مما يستلزم اتباع منهجيات دقيقة لتحديد نصيب كل منتج من التكاليف.

---

[1] لوماشي أحمد، مداخلة بعنوان " إشكال تطبيق قواعد النظام المحاسبي المتكيف مع قطاع الفلاحة في ظل النظام الجبائي الجزائري"، الملتقى الوطني الأول الافتراضي بعنوان: تقييم واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في القطاع الفلاحي المشاكل العملية ومتطلبات التحيين، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، ص 4.

[2] حسيني منال، معالجة الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبة الدولي "الزراعة 41"، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 8، العدد 2، الجزائر، 2022، ص 53.

2) **موسمية الإنتاج الفلاحي:** تعتمد معظم المحاصيل الزراعية على دورات إنتاج موسمية، مما يؤدي إلى تباين حجم الأنشطة المحاسبية بين الفترات المختلفة، كما أن هذه الموسمية تؤثر بشكل مباشر على توزيع الدخل الزراعي على مدار السنة.

3) **صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي:** يتأثر الإنتاج الزراعي بعوامل طبيعية خارجية مثل المناخ، مما يجعل من الصعب التنبؤ بدقة بالكميات المنتجة، وهذا يشكل تحديًا عند إعداد الموازنات التخطيطية، حيث تبقى التقديرات عرضة للتغيرات غير المتوقعة.

4) **تداخل الأنشطة الفلاحية:** تتميز الأنشطة الفلاحية بتكاملها، حيث يمكن أن تكون مخرجات نشاط معين مدخلات لنشاط آخر، على سبيل المثال يمكن استخدام مخلفات المحاصيل كعلف للماشية هذه الطبيعة المتداخلة تستلزم وجود نظام محاسبي متكامل قادر على تتبع التكاليف وتوزيعها بدقة بين الأنشطة المختلفة.

5) **التباين في تصنيف الأصول الفلاحية:** يخضع تصنيف الأصول الزراعية إلى الغرض من اقتنائها، حيث يمكن أن تُعامل بعض الموجودات كأصول ثابتة أو متداولة تبعًا لاستخدامها، فمثلًا تصنف ماشية التربية كأصول ثابتة نظرًا لدورها في العملية الإنتاجية المستمرة، بينما تُدرج ماشية التسمين ضمن الأصول المتداولة نظرًا لكونها مخصصة للبيع وتحقيق الأرباح، كما قد يتغير الغرض من الأصل الفلاحي بمرور الوقت، مما يتطلب إعادة تصنيفه محاسبيًا وفقًا لذلك.

6) **اختلاف الفترة المالية عن الدورة الفلاحية:** بينما تعتمد الفترة المالية على تواريخ موحدة لإعداد الحسابات الختامية في مختلف القطاعات، فإن الدورة الفلاحية تتبع دورة الإنتاج الزراعي، والتي قد تكون فصلية أو موسمية وفقًا لطبيعة المحصول هذا الاختلاف يؤثر على طريقة إعداد القوائم المالية في المؤسسات الفلاحية.

7) **الفجوة الزمنية بين بداية الإنتاج والحصاد:** يستغرق الإنتاج الزراعي فترة طويلة قبل تحقيق العائد، حيث قد تمتد دورة الإنتاج لعدة أشهر أو حتى سنوات في بعض الحالات، مثل زراعة القمح التي تحتاج إلى أربعة أشهر على الأقل، وعلى عكس الإنتاج الصناعي الذي يستجيب مباشرة لمتطلبات السوق، فإن المزارع ينتج لسوق مستقبلية دون معرفة يقينية بحالة العرض والطلب والأسعار عند حصاد محصوله.

8) **ارتفاع نسبة الأصول الثابتة في النشاط الفلاحي:** تتميز المؤسسات الزراعية بامتلاكها نسبة مرتفعة من الأصول الثابتة، والتي قد تصل إلى 75% من إجمالي رأس المال المستثمر، تشمل هذه الأصول الأراضي، المباني (مثل الحظائر والمخازن ومحطات الفرز)، والآلات الزراعية، بالإضافة إلى الأصول الحية مثل الماشية والدواجن التي تُستخدم في العملية الإنتاجية وليست مخصصة للبيع، يؤدي هذا الارتفاع في الأصول الثابتة إلى زيادة التكاليف الثابتة مقارنة بالتكاليف المتغيرة في النشاط الفلاحي.

9) **التأثر بالظروف الطبيعية:** يرتبط النشاط الفلاحي ارتباطًا وثيقًا بالظروف المناخية، مما يجعله عرضة للتقلبات البيئية التي قد تؤثر على كمية وجودة الإنتاج الزراعي.

10) **اختلاف دورة انتاج المحاصيل:** تختلف دورة إنتاج كل محصول عن الآخر، حيث يحتاج كل نوع إلى مدة زمنية خاصة لنموه وحصاده، مما يزيد من تعقيد النظام المحاسبي داخل المؤسسات الزراعية.

11) **ارتفاع تكاليف التوزيع:** تتسم المنتجات الفلاحية بارتفاع تكاليف توزيعها، نظرًا لحساسيتها للتلف، ما يستلزم وسائل نقل وتخزين خاصة للحفاظ على جودتها وضمان وصولها إلى الأسواق بحالة جيدة.

الفرع الثاني: تصنيف المشروعات والأنشطة الفلاحية

أولا: تصنيف المشروعات الفلاحية

تُعرّف المشروعات الفلاحية بأنها الوحدات التي تمارس نشاطًا أو أكثر من الأنشطة الفلاحية المشار إليها سابقًا، وتنقسم هذه المشروعات إلى:[1]

1) من حيث الحجم: تنقسم المشروعات الفلاحية إلى ثلاثة أصناف:

- **مشروعات فلاحية صغيرة:** تعتمد على نشاط فلاحي محدود، يستند أساسًا إلى الجهد البشري، مع الاستعانة أحيانًا بالحيوانات المملوكة لصاحب المشروع.
- **مشروعات فلاحية متوسطة:** تمارس أنشطة فلاحية باستخدام اليد العاملة، إلى جانب الاعتماد على آلات ومعدات فلاحية تُستأجر من الغير.
- **مشروعات فلاحية كبيرة:** تمثل نمطًا متطورًا من النشاط الفلاحي، يعتمد على الأساليب العلمية والتكنولوجية الحديثة، ويتطلب رؤوس أموال كبيرة لتغطية التكاليف المرتفعة.

2) من حيث الشكل القانوني: يمكن أن تتخذ المشروعات الفلاحية الأشكال التالية:

- **المنشأة الفردية:** وهي مشروع يمتلكه شخص واحد يتولى تسييره.
- **شركات الأشخاص:** وتشمل شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة، وشركات المحاصة.
- **شركات الأموال:** مثل شركات التوصية بالأسهم، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، والشركات المساهمة.
- **الجمعيات التعاونية:** وهي وحدات لا تهدف إلى الربح، بل تسعى إلى تقديم خدمات فلاحية لأعضائها، مثل توفير الأسمدة، البذور، الشتلات، الأعلاف، والسلالات الحيوانية.

ثانيا: أنواع الأنشطة الفلاحية

[1] خالد عبد العزيز حجازي وآخرون، تصميم النظم المحاسبية، مركز جامعة القاهرة، القاهرة، ص 64

تتنوع الأنشطة الفلاحية وفقًا لطبيعة الإنتاج وطرق استغلال الموارد، ويمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنواع رئيسية كما يلي:[1]

1) **النشاط النباتي:** يشمل هذا النشاط المشاريع الزراعية التي تهدف إلى استصلاح الأراضي وحرثها وزراعتها للحصول على محاصيل فلاحية تُسوق وتُباع، يتأثر الإنتاج النباتي بشكل مباشر بعوامل طبيعية مثل التربة والمناخ، إلى جانب العوامل البشرية والمستلزمات الزراعية مثل الآلات، الأسمدة، والبذور وينقسم الى:

- **المحاصيل الحقلية:** تضم الحبوب مثل القمح، الشعير، والأرز، بالإضافة إلى الخضروات كالطماطم والفاصوليا، وتُصنف هذه المنتجات ضمن الأصول البيولوجية المستهلكة نظرًا لدورة حياتها القصيرة التي لا تتجاوز السنة.
- **منتجات البساتين وحدائق الفواكه:** تتميز هذه الزراعات ببقائها في الحقول لأكثر من سنة قبل أن تثمر، مما يجعلها بحاجة إلى استثمارات طويلة الأجل، بعض المحاصيل مثل الرمان والتمور تتطلب أكثر من ثلاث سنوات حتى تبدأ بالإنتاج.

2) **النشاط الحيواني:** يتعلق بتربية المواشي، الدواجن، الأسماك، والنحل، بالإضافة إلى بعض الحشرات ذات القيمة الاقتصادية بهدف بيعها والاستفادة من أرباحها، تتميز كل فئة من هذه الكائنات بخصائص فريدة تؤثر على طرق تربيتها وإدارتها، مما يتطلب تقنيات متخصصة لضمان الإنتاجية المثلى.

3) **النشاط الصناعي الغذائي:** يُعتبر نشاطًا ثانويًا لكنه يعتمد بشكل أساسي على الإنتاج الزراعي والحيواني. يشمل هذا النشاط عمليات تحويل المنتجات الأولية إلى سلع غذائية مثل تحويل

[1] حنان لونيسي، كيفية إعداد القوائم المالية الخاصة بالقطاع الفلاحي في ظل معايير المحاسبة الدولية الخاصة بها، مجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 5، العدد 3، تركيا، 2018، ص 329.

الحليب إلى ألبان، جبن، وقشطة، مما يُضيف قيمة اقتصادية للمنتجات الفلاحية ويوفر فرصًا إضافية للاستثمار والتصنيع.

الفرع الثالث: التكامل بين النشاط الفلاحي والنشاط الصناعي في المؤسسات

تُعد العلاقة بين النشاط الفلاحي والنشاط الصناعي في بعض المؤسسات علاقة تكاملية تتجلى بوضوح في الممارسة العملية، حيث لا تقتصر المؤسسة على الإنتاج البيولوجي فحسب، بل تمتد أنشطتها لتشمل مراحل تحويلية ذات طابع صناعي، ففي هذا السياق يمكن أن تُمارس المؤسسة نشاطين متوازيين أو متتاليين، يُعالج كل منهما بطريقة مختلفة تبعًا لطبيعة العملية التي يتم تنفيذها.

فعلى سبيل المثال، تمتلك إحدى مؤسسات الأدوية أنواعًا متعددة من الحيوانات، وتقوم بإدارة تحولها البيولوجي من خلال العناية بنموها وتكاثرها، بغرض الحصول على إفرازات هرمونية تُستخدم لاحقًا في تصنيع أدوية لعلاج أمراض مزمنة مثل السكري والغدة الدرقية، في هذه الحالة تُعد الأنشطة الحيوانية أصولًا بيولوجية لكونها تخضع لعملية نمو وتطور، بينما تُعد الإفرازات الحيوية الناتجة عن هذه الحيوانات موارد بيولوجية تُستعمل لاحقًا كمادة أولية تدخل في عملية إنتاج صناعي تهدف إلى تصنيع منتجات قابلة للتسويق.

يتجلى هذا التداخل كذلك في النشاطات الفلاحية التقليدية، كما في حالة زراعة الكروم وتحويل العنب إلى عصير داخل نفس المؤسسة، قبل الحصاد يُعد العنب أصلا بيولوجيا من النبات الحاملة، ويُعامل في هذه المرحلة كنتاج طبيعي، لكن بمجرد جنيه واستعماله في عملية تحويل صناعية، يُعتبر مادة أولية تدخل في إنتاج منتج نهائي يُعدّ للاستهلاك أو البيع.

يتضح إذن أن التمييز بين النشاط الفلاحي والنشاط الصناعي لا يُبنى فقط على نوع المنتج، بل على المرحلة التي يوجد فيها ضمن سلسلة الإنتاج، فبينما يرتبط النشاط الفلاحي بمراحل النمو والتحول البيولوجي، يرتبط النشاط الصناعي بما يلي ذلك من عمليات تصنيع ومعالجة وتخزين.[1]

[1]Manya Poghosyan and Gohar Harutyunyan, The Problem of Accounting of Biological Assets According to International Standards, Armenian State University of Economics, 2022, p. p. 175-177

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الفلاحية

يُعتبر القطاع الفلاحي من القطاعات الحيوية لدوره المباشر في تحقيق الأمن الغذائي والتنمية الاقتصادية، غير أن خصوصيته التشغيلية وتقلّب موارده تفرض ضرورة وجود نظام محاسبي يتماشى مع هذه الخصوصيات، من هذا المنطلق تبرز أهمية المحاسبة الفلاحية كفرع متخصص يهدف إلى تتبع النشاط المالي، وتحليل التكاليف، والمساعدة في اتخاذ القرار، ولفهم هذا النظام لابد من تحديد إطار مفاهيمي واضح يُبيّن طبيعته ووظائفه ومكوناته، هذا الإطار يشكّل أساسًا لفهم كيفية تطبيق المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في البيئة الفلاحية، وعليه يسعى هذا المبحث إلى تقديم تصور شامل للمفاهيم الأساسية التي تُبنى عليها المحاسبة الفلاحية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة الفلاحية

شهدت المحاسبة الفلاحية عبر العصور تطورًا تدريجيًا عكس تحوّلات عميقة في تنظيم النشاط الزراعي وتسييره، فمن مجرد أدوات بسيطة لمتابعة العمليات، أصبحت اليوم منظومة متكاملة تخدم التحليل المالي واتخاذ القرار، وقد عرفت مسيرتها مراحل هامة في أوروبا وأمريكا، قبل أن تصل إلى الجزائر التي مرّت بتجارب متعددة انتهت باعتماد نظام محاسبي خاص يراعي خصوصيات القطاع الفلاحي.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة الفلاحية في أوروبا

شهد القرن الثامن عشر بدايات ظهور المحاسبة الفلاحية إلى جانب المحاسبة المالية التقليدية التي كانت سائدة في العديد من بلدان العالم، فقد برزت المحاسبة الفلاحية كأداة مهمة لتخطيط المشاريع الزراعية من خلال تحليل فروع الإنتاج بشكل منفصل مما سمح بتحسين إدارة هذه المشاريع وتحديد الربح أو الخسارة السنوية بشكل أدق.

يُعد آرثر يونغ من أوائل رواد هذا المجال، حيث قام بين عامي 1773 و1779 في بريطانيا باستخدام نظام القيد المزدوج لمسك الدفاتر في مشروعه الزراعي الخاص، مما شكل نقطة انطلاق في هذا التخصص، لاحقًا أثّرت أعمال يونغ في عدد من المفكرين الألمان مثل ألبريشت دي ثاير، وهيرمان هوارد، وفريدريش أيروبي، الذين ساهموا بدورهم في تطوير المحاسبة الفلاحية ونشرها في ألمانيا.

ومع مرور الوقت، انتشر هذا التخصص بسرعة في أنحاء أوروبا، وبرزت مساهمات بارزة في عدة دول نجد منها في بريطانيا على يد سنكلير، تروتر، وأوروين (1817–1821)، في سويسرا من خلال إرنست فرديناند لور (1871–1964)، في النمسا عبر شونفيلد (1931)، وفي إيطاليا من خلال مارينغي.

عقب الحرب العالمية الثانية، شكّل نقص الغذاء، وتفاوت الدخل بين العاملين في القطاع الفلاحي، واختلال السياسات الزراعية، عوامل دفعت إلى تطوير سياسة زراعية أوروبية موحدة، وكنتيجة لذلك أُنشئت سنة 1962 السياسة الزراعية المشتركة، وفي عام 1965 أُطلقت شبكة بيانات المحاسبة الزراعية (FADN) بين عشر دول أعضاء في الجماعة الاقتصادية الأوروبية، وقد سمحت هذه الشبكة بجمع وتحليل البيانات المالية للمؤسسات الفلاحية، واليوم تستخدم أكثر من 80.000 مؤسسة فلاحية في 28 دولة هذه الشبكة كمصدر رئيسي للمعلومات المحاسبية والتحليل المالي.[1]

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الفلاحية في الولايات المتحدة

[1]Zeki Doğan, Seçkin Arslan, Ayşe Gül Köksal, Historical Development of Agricultural Accounting and Difficulties Encountered in the Implementation of Agricultural Accounting, International Journal of Food and Agricultural Economics, Vol. 1, No. 2 (2014), p. 108.

بدأت المحاسبة الفلاحية في الولايات المتحدة بالظهور بعد فترة وجيزة من انتشارها في أوروبا، وساهم أندرو بوس وزملاؤه بشكل كبير في إدماج هذا التخصص في المؤسسات الفلاحية الأمريكية، في عام 1890 تم تطوير أسلوب محاسبي خاص بالتكاليف الفلاحية في ولاية مينيسوتا، عُرف لاحقًا باسم "نظام مينيسوتا"، والذي شكّل أساسًا للمحاسبة الفلاحية في الولايات المتحدة، وتوالت المساهمات بعد ذلك من قِبل عدد من الباحثين والاقتصاديين البارزين مثل توماس نيكسون كارفر، كارل إي لاد، إف دبليو بيك، إتش سي تايلور، وروث وجي إف وارن، حيث لعبوا دورًا مهمًا في تحسين وتطوير هذا المجال بما يتماشى مع خصوصية البيئة الفلاحية الأمريكية.[1]

وفي ثمانينيات القرن الماضي، دفعت أزمة المزارع في الولايات المتحدة إلى تطوير إرشادات محاسبية خاصة بالمنتجين الزراعيين والتعاونيات، تمثلت في إصدار بيان موقف يهدف إلى تنظيم المعالجة المحاسبية للمخزون وتسليم المنتجات الزراعية وقد دفع هذا الوضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إلى إصدار بيان الموقف رقم 85-3 سنة 1985، الذي قدّم توجيهات محاسبية تتعلق بالمخزون، وتكاليف التطوير، وتسليم المنتجات لدى المنتجين الزراعيين والتعاونيات وقد لقي هذا التوجيه ترحيبًا واسعًا من مختلف الكيانات الزراعية، من المزارع العائلية الصغيرة إلى الشركات المساهمة العامة، وأسهم في تعزيز مستوى الاتساق في إعداد التقارير المالية داخل هذا القطاع.

وفي سياق موازٍ، أصدر مجلس معايير الشؤون المالية للمزارع (FFSC) سنة 1997 مجموعة من الإرشادات المالية بعنوان "الإرشادات المالية للمنتجين الزراعيين (FGAP)"، والتي رغم أنها لا تخضع لمبادئ GAAP، جاءت لتلبية حاجات محددة في القطاع الفلاحي من حيث توجيه

[1]Zeki Doğan et al, Historical Development of Agricultural Accounting and Difficulties Encountered in the Implementation of Agricultural Accounting, op. cit., p. 109.

إعداد المعلومات المالية بشكل عادل وشفاف يخدم احتياجات المقرضين والمستثمرين، وعلى الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لم يشارك في إعداد هذه الإرشادات، فقد سمح باستخدام استشهادات تفصيلية من FGAP لتوضيح مواضع الانحراف أو الاختلاف عن قواعد GAAP، في خطوة تعكس مرونة نسبية تجاه خصوصية المحاسبة الفلاحية.

ورغم هذه الجهود، ظل النشاط الفلاحي يفتقر إلى إطار معياري محاسبي مستقل لفترة طويلة، ما اضطر الكيانات الفلاحية إلى الاعتماد على معايير عامة وإرشادات تقنية مثل SFAS 144 المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، و157 SFAS بشأن قياسات القيمة العادلة، إلى جانب SOP 3-85 وقد عكست هذه المرحلة محاولات لإدماج النشاط الفلاحي ضمن منظومة المعايير المحاسبية التقليدية، رغم غياب خصوصية واضحة تأخذ بعين الاعتبار طبيعة هذا النشاط.

وفي عام 2009، شكّل إصدار الموضوع 905 "الزراعة" ضمن بيان ترميز المعايير المحاسبية (ASC) نقطة تحوّل مهمة، حيث ساعد على تجميع وتوحيد الإرشادات المتعلقة بالمحاسبة الفلاحية ضمن إطار مرجعي رسمي معتمد في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (GAAP) ومع ذلك، فإن هذا الموضوع لا يتضمن خلفية تفسيرية كافية لبعض المسائل التقنية، باستثناء ما يتعلق بالتعاونيات، مما يترك بعض الغموض في التطبيق العملي، خاصة فيما يتعلق بتصنيف الأصول الزراعية كمخزون أو كأصول طويلة الأجل، وهي قضايا جوهرية في المحاسبة الفلاحية.[1]

الفرع الثالث: التطور التاريخي للمحاسبة الفلاحية في الجزائر

[1]Treba Marsh and Mary Fischer, Accounting for Agricultural Products : US Versus IFRS GAAP, Journal of Business & Economics Research, Vol. 11, No. 2, 2013, pp. 79-81.

مرت محاسبة النشاط الفلاحي في الجزائر بعدة مراحل تاريخية متميزة يمكن تقسيمها إلى ثلاث فترات رئيسية:[1]

ففي المرحلة الأولى، الممتدة من سنة 1962 إلى غاية 1975، كانت المحاسبة الفلاحية تُطبق وفقًا للمخطط المحاسبي العام (PCG)، حيث كانت الجزائر آنذاك تواكب النظام المحاسبي الفرنسي، وهو ما عكس تبعية واضحة للمرجعية المحاسبية السائدة آنذاك.

أما المرحلة الثانية، والتي امتدت من سنة 1975 إلى غاية 2010، فقد تميزت بتطبيق محاسبة فلاحية مكيفة ضمن إطار المخطط الوطني المحاسبي، استنادًا إلى القرار رقم 75-35 المؤرخ في 23 جوان 1975 واستمر هذا التوجه إلى غاية صدور قرار لاحق بتاريخ 18 سبتمبر 1987، والذي نص على إنشاء مخطط محاسبي قطاعي خاص بالفلاحة، كما تم نشره في الجريدة الرسمية العدد 08 بتاريخ 24 فيفري 1988، مما أضفى طابعًا أكثر تخصّصًا على الممارسة المحاسبية في هذا القطاع.

وجاءت المرحلة الثالثة، الممتدة من سنة 2010 إلى غاية 2023، لتشهد تحولًا نوعيًا في مسار المحاسبة الفلاحية، حيث تم تبنّي النظام المحاسبي المالي (SCF) تماشيًا مع المعايير الدولية، وذلك بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وقد ظلت المحاسبة الفلاحية خلال هذه الفترة مكيفة مع النظام المحاسبي المالي، إلى أن تم إصدار القرار رقم 201 بتاريخ 1 جوان 2023، الذي نص على تكييف هذا النظام بشكل خاص مع قطاع الفلاحة، وبذلك أصبح للمحاسبة الفلاحية مخطط محاسبي مستقل يعكس خصوصيات هذا النشاط الحيوي.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة المالية الفلاحية

[1] جلاخ حسين، بوعيشاوي حمزة، محاسبة النشاط الفلاحي: دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة الجزائري، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، الجزائر، 2024، ص 253.

يُعد القطاع الفلاحي من أكثر القطاعات تعقيدًا نظرًا لطبيعته الموسمية وتقلّباته المناخية، مما يستدعي نظامًا محاسبيًا يُراعي خصوصياته، ومن هذا المنطلق ظهرت المحاسبة المالية الفلاحية كفرع متخصص يوفّر معلومات مالية دقيقة وملائمة لطبيعة النشاط الفلاحي فهي تُمكّن مختلف الفاعلين من دعم التسيير واتخاذ القرار، ويهدف هذا المطلب إلى توضيح الإطار المفاهيمي لهذا التخصص المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة المالية الفلاحية

أولا: تعريف المحاسبة المالية الفلاحية

المحاسبة المالية الفلاحية هي فرع أساسي يهم الفلاحين، يتمثل في تسجيل وتحليل وتفسير المعاملات المالية المرتبطة بالنشاط الفلاحي.[1]

هي نظام معلومات يهدف إلى جمع وتسجيل وتحليل البيانات المتعلقة بالأنشطة الزراعية، وذلك بغرض إعداد بيانات مالية تعكس بدقة الوضع المالي للمؤسسة.[2]

تمثل المحاسبة المالية الفلاحية الأداة التي تُستخدم لتسجيل وتتبع الإيرادات والمصاريف المرتبطة بالأنشطة الزراعية داخل دفاتر الحسابات.[3]

---

[1]Ali Djellaba et Aida Anouar, Comptabilité agricole à la lumière d'IAS 41, Université Chadli Bendjedid – El Tarf, Communication présentée en novembre 2023, p. 4

[2]Hilal Derahmoune, La comptabilité agricole selon la norme IAS 41 et le référentiel comptable algérien, Revue des recherches économiques, n°06, Université Saad Dahleb de Blida, juin 2012, p. 33

[3]Kuvempu Nandan, Agriculture Accounting in India, Shanlax International Journal of Economics, Vol. 08, No. 3, 2020, p. 111.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريفها بأنها نظام ذو طابع تقني وفني يُعنى بجمع وتصنيف وتسجيل وتلخيص ومراقبة وتحليل البيانات المالية الناتجة عن الأنشطة الفلاحية، بهدف إعداد تقارير مالية ومحاسبية تدعم المؤسسات الفلاحية في اتخاذ قرارات إدارية ومالية رشيدة.

ثانيا: أهمية المحاسبة المالية الفلاحية

تُعد المحاسبة الفلاحية عنصرًا أساسيًا لتحقيق الاستدامة والنجاح في المؤسسات الفلاحية، لما لها من دور محوري في توجيه الإدارة وتعزيز الشفافية المالية، وتكمن أهميتها في النقاط التالية:[1]

- تقديم معلومات دقيقة وموثوقة حول الوضع المالي للمزرعة، تُستعمل في المتابعة اليومية واتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- الاعتماد على أساليب محاسبية متكيّفة مع طبيعة النشاط الفلاحي، خاصة ما يتعلق بتغير قيمة الأصول البيولوجية والمخاطر الموسمية، مما يجعلها أداة محاسبية ذات خصوصية؛
- تعزيز الإدارة الحديثة، من خلال دعم الفلاحين في تطبيق تقنيات الإنتاج متطورة تعتمد على سجلات مالية منتظمة تتيح تتبع الأداء وتحسينه؛
- إنتاج تقارير مالية تُستخدم من قبل الإدارة، الشركاء، الجهات الحكومية، والمؤسسات التنظيمية في اتخاذ القرارات الاقتصادية والرقابية؛
- الامتثال الضريبي، حيث تتيح المحاسبة الفلاحية تحديد الالتزامات الجبائية بدقة، والتمتع بالامتيازات الممنوحة قانونًا للأنشطة الفلاحية؛
- تسهيل الحصول على التمويل والدعم، من خلال تقديم بيانات مالية موثقة تُعتمد عليها في ملفات

[1]Erol DEMİR, A Look at the Accountancy in Turkish Agriculture in Terms of International Accountancy Standards, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol. 5, No. 7, 2015, p.p. 52-70.

القروض وطلبات المنح والإعانات الحكومية أو الدولية؛

- دعم التخطيط المالي وإعادة الهيكلة، بما يسمح بوضع خطط تنموية أكثر واقعية، وتحقيق استقرار أكبر في مواجهة التحديات المناخية أو الاقتصادية؛
- تعزيز الشفافية والثقة بين مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة الفلاحية، بما في ذلك الشركاء والممولين والدولة.

ثالثا: أهداف المحاسبة المالية الفلاحية

تركّز المحاسبة الفلاحية المالية على تحقيق مجموعة من الأهداف العملية التي تسهم في تحسين أداء المؤسسات الفلاحية وتعزيز قدرتها على اتخاذ قرارات مالية دقيقة ومتوافقة مع القوانين، وتتمثل أبرز هذه الأهداف فيما يلي:[1]

- إيجاد سجل دائم ودقيق للمشروع الفلاحي، من خلال حصر وتسجيل العمليات المالية المرتبطة بالإيرادات والمصاريف، الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية؛
- قياس نتائج الأعمال بدقة من خلال تحديد الربح أو الخسارة المحققة خلال فترة زمنية معينة، سواء على مستوى المؤسسة ككل أو على مستوى كل فرع من فروع النشاط الفلاحي؛
- تحديد المركز المالي للمؤسسة الفلاحية في نهاية كل فترة محاسبية، من خلال إبراز ما تملكه من أصول وما عليها من ديون والتزامات تجاه الغير؛
- تقديم معلومات محاسبية موثوقة تخدم مختلف الأطراف المعنية، مثل الإدارة، الملاك، البنوك، الأجهزة الحكومية، ومؤسسات التمويل، وذلك لأغراض المتابعة القانونية والمالية؛
- المساهمة في تحديد العبء الضريبي المستحق بدقة، وفقًا للتشريعات الجبائية السارية؛

[1]Erol DEMİR, A Look at the Accountancy in Turkish Agriculture in Terms of International Accountancy Standards, op. cit, p.p. 52-70.

- المحافظة على حقوق المشروع الفلاحي من خلال توثيق كافة المعاملات وتقديمها عند الحاجة لأغراض قانونية أو تنظيمية؛
- توفير بيانات مالية دقيقة تسهّل معاملات الإيجار، أو المزارعة، أو الشراء والبيع؛
- تقديم معلومات استراتيجية تساعد الإدارة العليا على تحديد السياسات العامة ومصادر الإيرادات والتوجهات المستقبلية؛
- مراقبة سير المعاملات داخل المشروع الفلاحي، بما يضمن الشفافية والمساءلة وحماية مصالح مختلف الأطراف؛
- تمكين المؤسسات المالية والائتمانية من دراسة المشاريع الفلاحية وتقييمها بغرض التمويل؛
- تحديد أجور العاملين داخل المؤسسة الفلاحية على أسس محاسبية دقيقة.

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة المالية الفلاحية:

تتمثل خصائص المحاسبة المالية الفلاحية في:[1]

1. **الاعتماد على الأرض كوسيلة إنتاج رئيسية:** يتميز النشاط الفلاحي عن باقي القطاعات الاقتصادية باعتماده الكبير على الأرض، وارتباطه الوثيق بالعمليات الطبيعية والبيولوجية، وهو ما ينعكس في المعالجة المحاسبية الخاصة به؛
2. **التأثير المباشر للظروف المناخية والطبيعية:** يتأثر الإنتاج الفلاحي بعوامل مناخية خارجة عن إرادة المنتج، مما يؤدي إلى طابع موسمي واضح وتذبذب في الإيرادات بين موسم وآخر؛
3. **امتداد الدورة الإنتاجية على أكثر من سنة:** قد تتطلب العملية الإنتاجية الفلاحية أكثر من دورة مالية واحدة، وهو ما يستدعي تصنيف التكاليف حسب فترة الاستفادة منها، تكاليف مرتبطة

[1]Ali Djellaba et Aida Anouar, Comptabilité agricole à la lumière d'IAS 41, op. cit, p.p. 5-6

بحصاد العام السابق، تكاليف تخص السنة الجارية، وتكاليف موجهة للسنوات القادمة؛

4. **تفاوت التوقيت بين الإنفاق والعائد:** تُنفق التكاليف في فترات تختلف عن تلك التي يتم فيها جني المنتجات، مما يخلق فجوة زمنية تستوجب معالجة مالية دقيقة لتحديد النتيجة المحاسبية؛
5. **تأجيل تحديد النتيجة المالية إلى نهاية السنة:** لا يمكن تحديد تكلفة المنتجات بشكل دقيق إلا بعد انتهاء السنة، بسبب تجميع التكاليف واكتمال الإنتاج، وتُحتسب النتيجة النهائية (ربح أو خسارة) بناءً على التكلفة الفعلية للمنتجات المباعة؛
6. **التنوع في معالجة الأصول الحيوانية:** تُسجل الحيوانات الفلاحية بحسب طبيعة استخدامها، إما ضمن الأصول الثابتة (كالأبقار المنتجة للحليب)، أو كأصول متداولة (عند تخصيصها للبيع كأبقار للتسمين)، مما يتطلب مرونة في التصنيف المحاسبي؛
7. **الاستهلاك الداخلي للإنتاج:** يُستخدم جزء من المنتجات الفلاحية داخل المزرعة لأغراض إنتاجية (مثل تغذية الحيوانات أو البذور)، مما يتطلب محاسبة منفصلة لهذه الاستخدامات لضمان دقة البيانات المالية؛
8. **أهمية الرقابة على عمليات التخزين والنقل:** تتدفق المنتجات الفلاحية بكميات كبيرة وفي فترات قصيرة، وعلى مساحات شاسعة، ما يبرز الحاجة إلى رقابة دقيقة على النقل والتخزين لتفادي الضياع أو الفساد؛
9. **الحصول على عدة منتجات من نفس المصدر:** غالبًا ما تنتج العملية الفلاحية منتجات رئيسية (كالقمح)، وثانوية (كالتبن)، ومشتركة (كمشتقات الحليب)، مما يفرض تحديات على المحاسبة في التمييز بينها وتسجيلها بدقة؛
10. **الاعتماد على مدخلات ذات طبيعة متباينة:**

- مدخلات قابلة للتخزين: مثل الأسمدة، الأعلاف، والوقود؛

- مدخلات غير قابلة للتخزين: مثل اليد العاملة، التي تُهدر إن لم تُستخدم في وقتها؛
- مدخلات مزدوجة الطبيعة: مثل الآلات والمنشآت، التي تُستهلك بمرور الزمن رغم إمكانية استمرار استخدامها.

الفرع الثالث: صعوبات المحاسبة المالية في المؤسسات الفلاحية

1. **تفاوت أحجام المؤسسات الفلاحية:** تختلف المؤسسات الفلاحية من حيث الحجم، وهو ما يفرض اختلافًا في الإجراءات المحاسبية الواجب اتباعها، فالأنشطة الفلاحية الصغيرة والمتوسطة تتطلب تبسيطًا في النظام المحاسبي مقارنة بالمؤسسات الكبيرة التي تحتاج إلى تنظيم أكثر تعقيدًا، كما أن بعض التشريعات الضريبية تربط بين حجم النشاط الفلاحي ونوع المعالجة المحاسبية المطلوبة، مما يزيد من تعقيد النظام المحاسبي الفلاحي؛
2. **الارتباط الموسمي والمناخي للإنتاج الفلاحي:** يعتمد النشاط الفلاحي على الفصول والعوامل المناخية، مما يؤدي إلى تذبذب النشاط خلال السنة، ويخلق تحديات في تقدير الأداء وضبط النتائج المالية بدقة؛
3. **مشاركة أفراد الأسرة في النشاط الفلاحي:** في كثير من المؤسسات الفلاحية العائلية، يساهم أفراد الأسرة بشكل مباشر في عملية الإنتاج، مع استهلاك جزء من المنتجات داخل الأسرة، مما يعقّد حساب الربح الحقيقي؛
4. **الغموض في تصنيف الأصول الفلاحية:** يصعب تصنيف بعض الأصول الفلاحية بدقة، مثل المواشي، التي يمكن أن تكون أصولًا ثابتة أو متداولة حسب استخدامها، مما يتطلب وجود معايير دقيقة للتصنيف؛
5. **ضعف الوعي بأهمية النظام المحاسبي:** لا تزال بعض المؤسسات الفلاحية، خاصة الصغيرة،

تهمّش النظام المحاسبي نتيجة ضعف الإلمام بأهميته في اتخاذ القرار والتسيير السليم؛[1]

6. **اختلاط الحسابات العائلية والشخصية:** كثيرًا ما تختلط نفقات وإيرادات صاحب المزرعة بأمور تخص عائلته، مثل استهلاك المنتجات أو استخدام الممتلكات السكنية ضمن نشاط المزرعة، مما يستلزم التقدير الدقيق للاستهلاك الخاص؛
7. **صعوبة تقييم القيم غير النقدية:** يواجه المحاسبون صعوبات في تقدير معاملات غير نقدية، مثل استهلاك الحيوانات لمنتجات المحاصيل، أو الخدمات ذات الأثر طويل الأجل كالتسميد؛
8. **النتائج غير العادية وتأثيرها على القوائم المالية:** بعض النفقات غير المتكررة مثل استصلاح الأراضي قد تُخفي الأرباح الفعلية، مما يستدعي معالجتها ضمن الإطفاء الخارجي لا تحميلها مباشرة على السنة المالية؛[2]
9. **تغير المناخ وتأثيره على المقارنة بين الفترات:** يؤدي تغير الطقس والمواسم من سنة لأخرى إلى صعوبة المقارنة بين نتائج الإنتاج الفلاحي للفترات المختلفة؛
10. **الطبيعة الدائرية للمواد الفلاحية:** مثل البذور التي تُستخدم في دورة إنتاج قادمة، تفرض تحديات تقييم وتتطلب مفاهيم إضافية للفصل بين الأنشطة المختلفة.[3]

المطلب الثالث: عموميات حول محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي

بفعل تعدد الأنشطة الإنتاجية الفلاحية وما يرافقها من تقلبات موسمية وطبيعية، تزداد الحاجة إلى أدوات محاسبية تُمكّن من التسيير الدقيق وتحقيق الاستدامة، ورغم الدور المهم للمحاسبة المالية

---

[1]Zeki Doğan et al, Historical Development of Agricultural Accounting and Difficulties Encountered in the Implementation of Agricultural Accounting, op. cit, p.p. 110-111.

[2]Erol DEMİR, A Look at the Accountancy in Turkish Agriculture in Terms of International Accountancy Standards, op. cit, p. 58

[3]Hilal Derahmoune, La comptabilité agricole selon la norme IAS 41 et le référentiel comptable algérien, op. cit, p. 33

الفلاحية في عرض النتائج العامة، إلا أنها لا تكفي لاحتساب التكاليف التفصيلية لكل نشاط، وهنا تظهر محاسبة التكاليف الفلاحية كأداة ضرورية لتحديد التكلفة الحقيقية وتحليل الأداء، ويهدف هذا المطلب إلى توضيح الإطار المفاهيمي لهذا النوع من المحاسبة.

الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي

أولا: تعريف محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي

هي تطبيق لمبادئ وأسس محاسبة التكاليف في الوحدات التي تمارس أنشطة فلاحية، بهدف قياس تكلفة هذه الأنشطة ومراقبتها بفعالية، وتساهم في دعم القرارات الإدارية من خلال تسجيل وتبويب وتحليل التكاليف داخل الوحدة الفلاحية، معبّرة عنها بوحدات نقدية.[1]

محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي هي فرع من فروع المحاسبة يهتم بقياس وتقدير التكاليف المرتبطة بالأنشطة الفلاحية، مثل إنتاج المحاصيل وتربية الحيوانات، وذلك بهدف تحديد تكلفة كل نشاط بشكل دقيق وتُستخدم هذه المعلومات لاحقًا في مراقبة الأداء، تحسين استخدام الموارد، ودعم القرارات الإدارية داخل المؤسسة الفلاحية.[2]

ثانيا: أهمية محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي

تلعب محاسبة التكاليف في القطاع الفلاحي دورًا حيويًا في دعم القرارات الإدارية من خلال توفير بيانات دقيقة تسهم في تحسين الكفاءة التشغيلية وتعزيز الربحية، إذ تتيح هذه الأنظمة للمؤسسات الفلاحية متابعة استخدام الموارد الاقتصادية وتسجيلها بدقة، مما يسهم في إعداد البيانات المالية اللازمة للإدارة الداخلية.

---

[1] إيمان عباس حلمي وآخرون، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2021، ص 15

[2] Zeki Doğan et al, Historical Development of Agricultural Accounting and Difficulties Encountered in the Implementation of Agricultural Accounting, op. cit, p.p. 110-111.

ونظرًا لعدم وجود نظام موحد لمحاسبة التكاليف الفلاحية، يتم تصميمها وفقًا لاحتياجات كل مؤسسة، مما يتطلب من المديرين فهماً دقيقًا للمصطلحات المحاسبية الخاصة بمنظماتهم، كما أن إتقان إعداد البيانات المالية ضروري، كونها تعكس نتائج القرارات المتخذة وأثرها على الأداء المالي.

لا تُستخدم بيانات محاسبة التكاليف الفلاحية لأغراض التقارير الخارجية، بل تُوظف داخليًا لدعم الإدارة في اتخاذ قرارات مستنيرة، وعليه فإن الهدف لا يتمثل فقط في حصول على معلومات أعلى دقة أو الأكثر كفاءة من حيث التكلفة، وإنما في الحصول على معلومات فعالة تدعم عملية صنع القرار وتساعد في تحسين أداء المؤسسة الفلاحية.[1]

ثالثا: أهداف محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي

لا يختلف نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الفلاحية عن غيرها من المؤسسات الاقتصادية، حيث يهدف إلى تحقيق الأغراض التالية:[2]

- **قياس تكلفة الإنتاج الفلاحي:** يساعد نظام التكاليف في حصر وتوزيع عناصر التكاليف الفلاحية، مثل المواد، الأجور، والمصروفات الأخرى، على مراكز التكلفة المختلفة، مما يتيح تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بدقة. كما يسهم ذلك في تقييم المخزون الزراعي والحيواني خلال مراحل الإنتاج المختلفة، مما يسهل إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال بنهاية الفترة المحاسبية.

---

[1]Toni Fisher, Cost Accounting Applied to Farming in Southwest Michigan, Western Michigan University, Lee Honors College, 2012, pp. 19–20.

[2]محمود جلال أحمد، إيهاب نظمي إبراهيم، محاسبة التكاليف الزراعية، الطبعة الأولى، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010، ص ص 54–56

- **تسعير المنتجات الفلاحية:** يؤدي قياس التكلفة إلى تسعير المنتجات الفلاحية بطريقة دقيقة، مما يساعد على تحقيق أرباح مناسبة في ظل المنافسة أو في حال تدخل الدولة في تحديد الأسعار، كما يمكن الاسترشاد بالتكاليف لضمان تغطية التكاليف الثابتة، وتحقيق نقطة التعادل، ثم الانتقال إلى تحقيق الأرباح.
- **التخطيط واعداد الموازنات التقديرية:** يعد التخطيط من أساسيات الإدارة الناجحة، حيث يقوم على مقارنة البدائل المتاحة لاختيار الأكثر ربحية، يتيح نظام التكاليف التفرقة بين التكاليف الثابتة، التي تتحملها المنشأة بغض النظر عن مستوى الإنتاج، والتكاليف المتغيرة التي تتغير حسب حجم النشاط. وتساعد الموازنات التخطيطية، المستندة إلى بيانات التكاليف، في وضع تقديرات كمية ونقدية للأنشطة الفلاحية، مما يسهم في اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.
- **الرقابة على عناصر التكاليف:** تعد الرقابة جزءًا أساسيًا من تنفيذ الموازنة التخطيطية، حيث يتم تحديد مراكز المسؤولية داخل المؤسسات الفلاحية لمتابعة الإنفاق والإيرادات، يوفر نظام التكاليف تقارير دورية لمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة، وتحليل الانحرافات، واتخاذ الإجراءات المناسبة للحد من التكاليف الزائدة، مما يساعد في تعظيم الأرباح عبر زيادة الموارد أو تقليل التكاليف.

الفرع الثاني: خصوصيات ودور محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي

أولا: خصوصيات محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي

تتميز محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي بعدّة جوانب فريدة تجعلها أكثر تعقيدًا وخصوصية مقارنة بغيرها من الفروع، ويمكن تصنيف أبرز هذه الجوانب إلى ما يلي:

1. **تباين تكاليف الإنتاج على مدار السنة:** تتطلب العمليات الفلاحية الأساسية، مثل البذر، الصيانة، والحصاد، إنفاقًا ماليًا متفاوتًا حسب الموسم، مما يُصعّب التقدير المنتظم للتكاليف

ويزيد من حجم العمل المحاسبي؛

2. **الاستثمارات المرتبطة بفترات مستقبلية:** بعض التكاليف (مثل تكاليف السماد أو أنظمة الري) تؤثر على إنتاج سنوات لاحقة، ما يتطلب توزيعها المحاسبي الدقيق على عدة فترات، وفقًا لأسس استهلاك أو تخصيص عادلة؛

3. **تباين تكاليف الإنتاج وعدم انتظام التدفقات:** تتفاوت التكاليف الفلاحية بشكل كبير على مدار السنة حسب مراحل النشاط (الزرع، الري، الحصاد...)، كما أن التدفقات الإنتاجية غير منتظمة نظرًا للطابع الموسمي، مما يُصعّب تتبع التكاليف خلال الفترات المحاسبية القصيرة؛[1]

4. **الاستهلاك الداخلي وصعوبة التقييم:** تستهلك المؤسسة غالبًا جزءًا من إنتاجها لأغراض تشغيلية أو معيشية (مثل تغذية العمال أو الحيوانات)، ويعتمد تقييم هذه المنتجات على تقديرات تقريبية في ظل غياب أسعار سوقية واضحة، ما يؤثر على دقة تسجيل التكاليف في القوائم المالية؛

5. **تعدد الأنشطة وصعوبة توزيع التكاليف:** تمارس المؤسسة الفلاحية عادة أنشطة متداخلة في الإنتاج النباتي والحيواني، ما يؤدي إلى تبادل داخلي للمنتجات (كالأعلاف والسماد)، كما يمكن أن تتشارك في استخدام نفس الموارد (أرض، عمال، معدات)، مما يجعل من الصعب تحديد نصيب كل منتج أو نشاط من التكاليف المشتركة، ويستدعي اعتماد أدوات دقيقة للتخصيص أو حسابات مستقلة؛[2]

6. **تشعّب مخرجات الأصل الواحد:** تسهم الأصول النباتية أو الحيوانية غالبًا في إنتاج أكثر من منتج، مثل الأبقار التي تنتج الألبان واللحوم والسماد، أو القمح الذي يوفر الحبوب والتبن، مما

---

[1]Zeki Doğan et al, Historical Development of Agricultural Accounting and Difficulties Encountered in the Implementation of Agricultural Accounting, op. cit, p. 110

[2]Erol DEMİR, A Look at the Accountancy in Turkish Agriculture in Terms of International Accountancy Standards, op. cit, pp. 56-57

يزيد من تعقيد تخصيص التكاليف لكل منتج؛

7. **أهمية وتعقيد عنصر العمل في التكاليف الفلاحية:** يُعدّ عنصر العمل من أبرز مكونات تكلفة الإنتاج الفلاحي، نظرًا لاعتماد هذا القطاع بشكل كبير على الجهد اليدوي، بخلاف المواد الأولية التي غالبًا ما تكون أسهل تحديدًا وتقييمًا، وتزداد صعوبة احتساب الأجور بدقة عندما تُقدَّم على شكل مزايا عينية، مثل جزء من المحصول أو السكن أو الغذاء أو حق استغلال الأرض، ما يعقّد عملية تسجيل التكاليف وتوزيعها العادل على المنتجات؛[1]
8. **أثر الكوارث الطبيعية وتقلبات الطقس:** النشاط الفلاحي عرضة بشكل كبير للكوارث الطبيعية (جفاف، برد، فيضانات...)، ما يؤدي إلى خسائر مفاجئة تؤثر على نتائج الفترة، وتخلق تفاوتًا في تحميل التكاليف مقارنة بالسنوات العادية؛
9. **ارتفاع تكاليف التوزيع والتخزين:** نظرًا لهشاشة المنتجات الفلاحية وسرعة تلفها، فإن تخزينها ونقلها يتطلب وسائل خاصة (مبردات، تغليف...)، مما يزيد من التكاليف العامة ويؤثر على الربحية الفعلية للمنتجات؛[2]
10. **احتساب اهتلاك الأصول البيولوجية:** بعض الأصول، مثل الحيوانات، تتراجع إنتاجيتها بمرور الوقت، ويصبح من الضروري إدراج هذا التدهور ضمن التكاليف التشغيلية، وهو أمر يتطلب تقييمًا دوريًا دقيقًا للقدرة الإنتاجية ومردودية هذه الأصول.[3]

ثانيا: دور محاسبة التكاليف في نظام المعلومات المؤسسات الفلاحية

---

[1]سفيان شعوادي، محاسبة الأصول البيولوجية، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 4، العدد 2، 2022، ص 37

[2]Hilal Derahmoune, La comptabilité agricole selon la norme IAS 41 et le référentiel comptable algérien, op. cit, p. 33

[3] سناء مسوده، محمد دقامسه، معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي 41 "الزراعة"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 31، العدد 2، 2017، ص 258

تشكل محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي جزءًا أساسيًا من تنظيم المشروع الفلاحي وإعداده في مختلف مراحله، كما تمثل عنصرًا ضروريًا لبقية الإدارات في المشروع، حيث تزودها بتحليل شامل للتكاليف التفصيلية والإجمالية، وفي المقابل، تحصل منها على التسهيلات والتوجيهات والأذونات اللازمة لتنفيذ مهامها ويمكن تلخيص طبيعة العلاقة بين محاسبة التكاليف للقطاع الفلاحي والإدارات الأخرى في المشروع كما يلي:[1]

1. **الإدارة العامة:** توفر محاسبة التكاليف تقارير تفصيلية حول تكاليف الإنتاج، مما يساعد الإدارة العامة في تقييم الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات المناسبة لضمان تحقيق الأرباح وتجنب الخسائر.
2. **إدارة الإنتاج:** تستلم محاسبة التكاليف بيانات حول الكميات المطلوب إنتاجها حسب المراحل والسلع، كما تزود إدارة الإنتاج بمعلومات عن الإنتاج الفعلي والفروقات مقارنة بالمخطط.
3. **إدارة المشتريات:** تتلقى محاسبة التكاليف نسخًا من أوامر التوريد، وتقدم لإدارة المشتريات تقارير عن المخزون المتاح من السلع ومستلزمات الإنتاج.
4. **إدارة المبيعات:** تعتمد محاسبة التكاليف على بيانات الطلبات وأسعار التوريد من إدارة المبيعات، وتقدم لها تقارير عن تكاليف المنتجات لتحديد أسعار البيع المناسبة.
5. **إدارة المخازن:** تحصل محاسبة التكاليف على أذونات استلام السلع وأسعارها، وتقوم بمتابعة سجلات المخزون وإجراء الجرد الدوري لضمان دقة البيانات.
6. **إدارة الحسابات:** تستلم محاسبة التكاليف الفواتير والمستندات المالية المتعلقة بالموردين وأجور العمال والمصاريف التشغيلية لتسجيلها بدقة.

[1] شباب ناصر، محاسبة التكاليف الزراعية (الجزء النظري)، الطبعة الأولى، 2010، ص ص 22 23

الفرع الثالث: عناصر ومراحل تحمّل التكاليف في النشاط الفلاحي

أولا: عناصر التكاليف في القطاع الفلاحي

لضمان تنفيذ الأنشطة الفلاحية المختلفة وتحقيق أهداف المؤسسة، يجب تحمل تكاليف لتوفير احتياجات هذه الأنشطة من مواد وأجور وخدمات، ومن أجل قياس تكلفة المنتجات بدقة لا بد من حصر وتتبع عناصر التكاليف لتحميلها على المنتجات المستفيدة منها، ويتطلب ذلك إعداد دليل لعناصر التكاليف الزراعية وتصنيفها وفقًا لنوعها أو طبيعتها إلى ثلاث فئات رئيسية.

1. تكاليف المواد في الفلاحة

تشمل تكاليف المواد في الفلاحة جميع العناصر المستخدمة في النشاط الفلاحي، والتي تكون في شكل مادي ملموس، وتتضمن هذه التكاليف نفقات الوقود، الأسمدة المعدنية، منتجات حماية النباتات والحيوانات، إلى جانب استهلاك الأصول الثابتة مثل المباني، الهياكل، والآلات الزراعية، بالإضافة إلى تكاليف البناء ومواد الإصلاح المختلفة، كما تشمل التكاليف البيولوجية نفقات الأعلاف، الفراش، البذور، مواد الزراعة، الأسمدة العضوية، إضافة إلى الاستهلاك المتراكم للأصول البيولوجية، مثل الثروة الحيوانية العاملة والإنتاجية والمزارع المعمرة.[1]

2. تكاليف العمالة في الفلاحة

تشمل تكاليف العمالة في الزراعة الأجور المستحقة مقابل العمل المنجز في إنتاج المحاصيل، تربية الحيوانات، وغيرها من الأنشطة الزراعية، سواء بوحدات قياس العمالة أو بالقيمة النقدية، كما تتضمن التكاليف المالية المدفوعات المستحقة للمقاولين عن الخدمات

[1]Heyder G. W. Alkarawy and Nasser J. J. Al-Ssadi, "Cost Accounting for the Production of Agricultural Products", Custos e @gronegócio on line 19, no. 1 (2023), p. 167

المقدمة، بالإضافة إلى المساهمات في التأمين الاجتماعي وضمان توفير احتياجات العمال الفلاحيين.[1]

3. تكاليف الخدمات في الفلاحة

تشمل الخدمات التكاليف الاقتصادية التي تتحملها المؤسسة الفلاحية لمزاولة نشاطها، وتضم البنود التي لا تصنف كمواد أو أجور، مثل تكاليف التخزين، النقل، الإيجار، والتأمين.[2]

ثانيا: مراحل تحمل التكاليف في النشاط الفلاحي

تمر التكاليف في المحاسبة الفلاحية بعدة مراحل متتابعة، نذكرها كالتالي:[3]

- **المرحلة الأولى (التكوين والنمو):** تبدأ هذه المرحلة من تهيئة البيئة الفلاحية المناسبة، سواء من خلال حرث الأرض وإعدادها للمحاصيل، أو تجهيز المزارع لتربية الحيوانات، وتشمل هذه التكاليف مستلزمات الزراعة، مثل الحرث، الري، البذور، الأسمدة، المبيدات، إلى جانب تكاليف الأعلاف والرعاية البيطرية في الإنتاج الحيواني، كما تضاف إليها تكاليف اهتلاك المعدات والآلات المستخدمة، وأجور العمالة المباشرة وغير المباشرة التي تسهم في رعاية المحاصيل أو تربية الحيوانات.
- **المرحلة الثانية (النضج):** تشمل هذه المرحلة جمع المحصول وتخزينه، إلى جانب تجهيز المنتجات الحيوانية قبل بيعها، وتتضمن تكاليف الحصاد، مثل أجور العمال وتأجير أو اهتلاك الآلات المستخدمة، بالإضافة إلى نفقات تخزين المنتجات الزراعية، سواء عبر كراء المخازن

---

[1] Ibid., p. 168

[2] محمد حسين عبد الرحمان وآخرون، محاسبة التكاليف في المنشآت المتخصصة، الطبعة الأولى، القاهرة، 2020، ص 159

[3] فريد أحمد خالد، إمكانية اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة انتاج القمح في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 12، العدد 1، 2021، ص 180

أو احتساب اهتلاكها، أما في الإنتاج الحيواني، فتشمل التكاليف عمليات جمع الحليب، فرز وتعبئة البيض، تجهيز المواشي أو الدواجن للبيع، إلى جانب تكاليف النقل والتخزين اللازمة لضمان الحفاظ على جودة المنتجات.

- **المرحلة الثالثة (البيع):** تشمل مختلف التكاليف المرتبطة بعملية البيع، مثل مواد التغليف، مصاريف نقل المبيعات، اهتلاك وسائل النقل، وغيرها من التكاليف الخاصة بالبيع.

المطلب الرابع: متطلبات تطبيق المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في القطاع الفلاحي

يُعد النشاط الفلاحي من أكثر القطاعات خصوصية وتنوعًا، ما يفرض تحديات محاسبية دقيقة تتطلب حلولًا تتماشى مع طبيعته الموسمية والديناميكية، ومع تنامي الحاجة إلى تقارير مالية دقيقة وذات بعد تحليلي، برزت أهمية إيجاد معالجات محاسبية متكاملة تستجيب لهذه التحديات، في هذا السياق يتناول هذا المطلب جملة من الحلول المحاسبية العملية ويُبرز أوجه التكامل بين المحاسبة المالية الفلاحية ومحاسبة التكاليف بما يُعزز من فعالية النظام المحاسبي في المؤسسات الفلاحية.

الفرع الأول: حلول إشكاليات المحاسبة في النشاط الفلاحي

في ضوء التحديات المتعددة التي تواجه محاسبة الأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية، تم اقتراح مجموعة من الحلول العملية التي تضمن مواءمة النظام المحاسبي مع خصوصيات هذا النشاط الحيوي، وفيما يلي أبرز المعالجات المحاسبية المقترحة، كما يلي:[1]

- ضرورة إعداد القوائم المالية وفق منهجية تعكس حقيقة النشاط الفلاحي بما يسمح بفهم ديناميكية النشاط الزراعي وموسميته، ويُجنب تقديم صورة مضللة عن الأداء الفعلي؛
- استخدام محاسبة التحوط والمشتقات المالية لمراعاة التغيرات غير المتوقعة في الظروف البيئية

[1] أشواق بن قدور، بوبكر شماخي، المحاسبة في النشاط الزراعي: دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، العدد 1، الجزائر، 2020، ص ص 35-36.

والطبيعية، وتقدير أثرها على النتائج المالية؛

- اعتماد نظام تكاليف مناسب لطبيعة النشاط الفلاحي قادر على تتبع التكاليف المتغيرة والثابتة بدقة، بما يتماشى مع التنوع والتشابك في العمليات الإنتاجية؛
- تقييم الأصول البيولوجية وفق القيمة العادلة عند توفر سوق نشط مع إمكانية اللجوء إلى القيمة التقديرية في حالة غياب السوق، ما يتيح التقدير الواقعي لأداء الأصول؛
- فتح حسابات مستقلة للمحاصيل والمنتجات الفلاحية مع استخدام أرصدة أول آخر المدة والقوائم المرحلية لتسجيل الآثار المالية لكل دورة إنتاجية، مما يضمن دقة التتبع المحاسبي؛
- تحديد فترات النشاط الفلاحي بدقة وربطها بالدورة المحاسبية من خلال ملاءمة التواريخ المحاسبية مع المراحل الفعلية للإنتاج الزراعي، مما يساعد في تقديم نتائج مالية واقعية تتماشى مع طبيعة النشاط الموسمي، ويُعزز من دقة التقارير الختامية في نهاية كل دورة.

الفرع الثاني: الفروق الجوهرية بين المحاسبة المالية الفلاحية ومحاسبة التكاليف الفلاحية

تُعنى المحاسبة المالية الفلاحية بتقديم صورة إجمالية عن نتائج النشاط الفلاحي من خلال بيان الأرباح والخسائر العامة، والمركز المالي للمزرعة، دون الدخول في تفاصيل دقيقة لكل نشاط على حدة، على العكس من ذلك فإن محاسبة التكاليف الفلاحية تتناول النشاط الفلاحي بتحليل تفصيلي، حيث يتم تتبع التكاليف والإيرادات لكل فرع أو نشاط بشكل مستقل، ما يُمكّن من تقدير الكفاءة الإنتاجية لكل وحدة إنتاجية (كالهكتار، أو الرأس الواحد من الماشية).

كما أن محاسبة التكاليف الفلاحية تقدم بيانات تحليلية ومعلومات إحصائية تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية داخل المشروع الفلاحي، وهي معلومات لا توفرها المحاسبة المالية الفلاحية التي تركز على تسجيل الأحداث المالية الماضية وفق مستندات خارجية (مثل الفواتير والإيصالات)، بالمقابل تعتمد محاسبة التكاليف على بيانات داخلية يتم تنظيمها داخل المزرعة نفسها، وتشمل

بيانات فعلية، تقديرية، ومعيارية، مما يتيح تصورًا زمنيًا يشمل الماضي، الحاضر، والمستقبل.

وعلى مستوى التقارير، فإن المحاسبة المالية الفلاحية تُعد تقاريرها بهدف تقديمها لجميع الأطراف ذات العلاقة (مثل الشركاء، الجهات الممولة، والهيئات الرسمية)، في حين أن محاسبة التكاليف الفلاحية تُستخدم تقاريرها أساسًا من قبل صاحب المشروع أو الإدارات التشغيلية المعنية باتخاذ قرارات فنية واقتصادية.

كذلك، بينما تقتصر المحاسبة المالية الفلاحية على معالجة العمليات المالية، فإن محاسبة التكاليف الفلاحية تتسع لتشمل كلًا من الجوانب المالية والكمية، حيث يتم تحديد التكاليف ومقارنتها بالكميات المنتجة، ومن هذا المنطلق فإن وحدة القياس في المحاسبة المالية الفلاحية هي المشروع ككل، في حين أن وحدة القياس في محاسبة التكاليف الفلاحية هي الوحدة الإنتاجية الأصغر.[1]

الفرع الثالث: طبيعة العلاقة بين المحاسبة المالية الفلاحية ومحاسبة التكاليف الفلاحية

رغم اختلاف الأدوار بين النظامين، إلا أن هناك علاقة تكاملية وثيقة تجمع بين المحاسبة المالية الفلاحية ومحاسبة التكاليف الفلاحية، حيث تعتمد كل منهما على نظرية القيد المزدوج، وتخضعان لمبادئ الجرد والتسويات، كما ترتبط نتائج أحد النظامين ببيانات الآخر لضمان اتساق المعلومات ودقتها، ويظهر هذا التكامل في عدة مظاهر، من بينها: [2]

- **مطابقة النتائج:** يجب أن تتفق البيانات التفصيلية التي توفرها محاسبة التكاليف الفلاحية مع البيانات الإجمالية التي تعرضها المحاسبة المالية الفلاحية؛
- **تبادل المعلومات:** تستفيد محاسبة التكاليف الفلاحية من البيانات التي توفرها المحاسبة المالية

[1] إيمان عباس حلمي وآخرون، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26

[2] شباب ناصر، محاسبة التكاليف الزراعية (الجزء النظري)، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18

الفلاحية، مثل النفقات المدونة في الفواتير، وفي المقابل، تُزوّد المحاسبة المالية الفلاحية ببيانات تحليلية تسهم في إعداد الحسابات الختامية؛

- **الإعداد المشترك للحسابات الختامية:** يتم التعاون بين النظامين لإعداد حساب الحقل، حساب المحصول، ثم حساب الأرباح والخسائر بشكل متكامل؛
- **تحديد الفترات المحاسبية:** يعتمد النظامان على تحديد فترة زمنية محددة للقياس والتقارير، بما يضمن تقييمًا دوريًا للنتائج.

من الناحية العملية، هناك ثلاث طرق رئيسية لدمج الحسابات بين النظامين:

1. الفصل بين المحاسبة المالية الفلاحية ومحاسبة التكاليف الفلاحية مع إجراء عملية التوفيق بينهما في نهاية السنة المالية.
2. إمساك محاسبة التكاليف الفلاحية بشكل منفصل وربطها بحسابات مراقبة إجمالية لضمان التتبع.
3. الدمج الكامل بين محاسبة التكاليف الفلاحية والمحاسبة المالية الفلاحية ضمن نظام واحد متكامل.

في النهاية، تُعد محاسبة التكاليف الفلاحية امتدادًا وظيفيًا للمحاسبة المالية الفلاحية، حيث تسدّ الثغرات التي لا تغطيها هذه الأخيرة، وتوفر أداة تحليلية فعالة لتقدير تكلفة المخزون، وقياس أداء الأنشطة الفلاحية بشكل يمكن أن يُسهم في رفع كفاءة اتخاذ القرار داخل المشاريع الفلاحية.

المبحث الثالث: المرجعية القانونية للمحاسبة الفلاحية

المطلب الأول: تجارب الدول الرائدة في المحاسبة الفلاحية

شهدت بعض الدول تجارب رائدة في تطوير معايير محاسبية خاصة بالنشاط الفلاحي، استجابة لخصوصيته البيولوجية وتقلباته الإنتاجية، وقد برزت المرجعيات الأسترالية، الأمريكية، والأوروبية كنماذج متقدمة في هذا المجال، حيث يقدم كل منها تصورًا محاسبيًا مميزًا يعكس بيئته الاقتصادية والتشريعية، ويُتيح تحليل هذه التجارب فهمًا أعمق لكيفية معالجة الأصول البيولوجية وتقييمها، وفي هذا المطلب، سنتطرق إلى هذه المرجعيات الثلاث بالتحليل، لإبراز أساليبها المحاسبية وخصوصيات كل نموذج منها.

الفرع الأول: المرجعية أسترالية للمحاسبة الفلاحية وفقا للمعيار AASB 1037

كانت أستراليا من أوائل الدول التي أدركت خصوصية النشاط الزراعي والحاجة إلى إطار محاسبي يعكس طبيعته البيولوجية المتغيرة، وقد تُرجم هذا الوعي إلى إصدار معيار محاسبي متخصص هو AASB 1037 بعنوان الأصول ذاتية التوليد والتجديد (SGARAs)، وذلك في أغسطس 1998.

هذا المعيار فرض قياس جميع الأصول البيولوجية بصافي القيمة السوقية (أي القيمة السوقية مطروحًا منها تكاليف البيع) في كل تاريخ إعداد للتقارير المالية، وهو ما يمثل بوضوح توجهًا مبكرًا نحو تطبيق مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة الفلاحية.

شكّل المعيار الأسترالي مرجعًا أساسيًا عند وضع الإطار المفاهيمي لمعيار المحاسبة الدولي رقم 41 الزراعة، حيث اعتمدت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC)، وهي الهيئة التي سبقت تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، على العديد من المبادئ والتوجهات المعتمدة في النموذج الأسترالي.

فكما في AASB 1037، يطلب IAS 41 أيضًا نفس القياس المحاسبي بالنسبة للأصول البيولوجية، هذا التشابه في التوجه والمنهجية يبرز كيف لعبت أستراليا دورًا رياديًا في تمهيد الطريق نحو تبني أسلوب حديث وواقعي لقياس الأصول البيولوجية، وهو ما اعتمده لاحقًا النظام المحاسبي الدولي في معاييره الرسمية.[1]

الفرع الثاني: المرجعية الأمريكية للمحاسبة الفلاحية وفقًا للمعيار ASC 905

في عام 2009، أطلق مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) المعيار "ASC 905 الزراعة"، ليُصبح الإطار الرسمي المعتمد ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (GAAP) لمعالجة جميع المسائل المحاسبية المتعلقة بالنشاط الفلاحي في الولايات المتحدة، ويُعنى هذا المعيار بتوحيد الممارسات وتقديم إرشادات محاسبية دقيقة تأخذ بعين الاعتبار خصوصية الإنتاج الزراعي بنوعيه النباتي والحيواني.

يغطي ASC 905 مجموعة واسعة من الجوانب المحاسبية الجوهرية التي تلامس واقع النشاط الفلاحي، من أبرزها:

- **تصنيف وتقييم الأصول الزراعية:** يُحدد المعيار كيفية التمييز بين الأصول الزراعية المخصصة للبيع وتلك التي تُستخدم في الإنتاج على المدى الطويل، مع اعتماد قاعدة "الأدنى بين التكلفة أو السوق" كقاعدة أساسية للتقييم، والسماح باستخدام القيمة السوقية الصافية في حالات محددة تتوفر فيها شروط موثوقة للسعر وتكلفة التخلص.

[1]Hana Bohusova & Patrik Svoboda, Will the amendments to the IAS 16 and IAS 41 influence the value of biological assets?, Agric. Econ. – Czech, Vol. 63, No. 2, 2017, pp. 57

- **الاعتراف بالتكاليف الإنتاجية:** يتم تجميع كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بإنتاج النباتات أو تربية الحيوانات إلى حين بلوغ نقطة التحول، كالحصاد أو النضج، إذ يتم في هذه المرحلة إعادة تصنيف الأصل بحسب وظيفته (مخزون للبيع أو أصل إنتاجي).
- **تقييم الأصول البيولوجية غير الناضجة:** في حال ولادة حيوان داخل المزرعة، مثلًا، لا تُسجّل له قيمة محاسبية مباشرة عند الولادة لأن التكاليف تُنسب إلى الحيوان الأم، ويُعد هذا من الإشكالات العملية التي تُظهر تباينًا بين القيمة السوقية والتمثيل المحاسبي، لا سيما خلال الأشهر الأولى من عمر الحيوان.
- **الاهتلاك المحاسبي للأصول الإنتاجية:** بالنسبة للحيوانات أو النباتات المستعملة في الإنتاج المستدام، كالأبقار الحلوب أو أشجار الفواكه، فإن المعيار ينص على اهتلاك التكاليف المجمعة على مدى العمر الإنتاجي، بعد طرح أي قيمة متبقية مقدّرة، وذلك بمجرد دخول الأصل في الخدمة.
- **الأنشطة ذات المنتجات المتعددة:** يأخذ المعيار بعين الاعتبار وجود منتجات أساسية وأخرى ثانوية ناتجة عن نفس العملية، مثل الحليب واللحم في الأبقار أو الزيت والزيتون في الأشجار، ويوفر آليات لتوزيع التكاليف استنادًا إلى القيم النسبية، بما يُمكّن من تقديم صورة عادلة للنتائج المالية.
- **الشفافية والإفصاح:** يُلزم ASC 905 المنتجين الزراعيين بتقديم معلومات مفصلة في القوائم المالية حول طبيعة الأصول الزراعية، أسس التقييم، وحالة الجاهزية للبيع أو الاستخدام، مما يُعزز من دقة الإفصاح ويساعد مستخدمي المعلومات المالية على اتخاذ قرارات مستنيرة.

ورغم وضوح الإطار النظري للمعيار، تبقى بعض الجوانب التطبيقية، مثل تحديد لحظة النضج أو تقييم الأصول خلال الدورة الحيوية، تتطلب اجتهادًا مهنيًا عاليًا وتقديرًا محاسبيًا مرنًا يتناسب مع خصوصية كل نشاط فلاحي.

ويُمثّل ASC 905 علامة فارقة في تنظيم المحاسبة الزراعية الأمريكية، حيث وفر للمزارعين، والشركات الفلاحية، والمستثمرين إطارًا موحدًا يُعزّز الثقة في التقارير المالية ويُساهم في تطوير حوكمة القطاع الزراعي بشكل أعمق وأكثر شفافية.[1]

الفرع الثالث: المرجعية الأوروبية في المحاسبة الفلاحية شبكة FADN

تُعد شبكة بيانات المحاسبة الفلاحية (FADN) الأداة الأساسية التي تعتمدها المفوضية الأوروبية لرصد الأداء المالي للمزارع وتحليل أوضاع الحيازات الزراعية، كما تُستخدم في تقييم آثار السياسة الزراعية المشتركة للاتحاد الأوروبي.

يعتمد هذا النظام على قاعدة بيانات محاسبية فعلية تُجمع من عينة ممثّلة من المزارع التجارية في كل دولة عضو، ويُشترط أن يتم اختيار العينة وفق معايير دقيقة مثل الحجم الاقتصادي، نوع النشاط، والتوزيع الجغرافي، حيث تُعتمد وحدة معيارية لتعريف "المزرعة التجارية" في كل دولة.

يتم جمع البيانات عبر ما يُعرف بـ "الإقرار الزراعي (Farm Return)"، وهو استبيان شامل يُعدّ بالتعاون مع مكاتب محاسبة حكومية أو خاصة أو مراكز بحث، ويحتوي على معلومات تفصيلية حول:

- طبيعة المزرعة (ملكية أو إيجار)؛
- القوى العاملة (عدد العمال، عقود العمل)؛

[1]Treba Marsh and Mary Fischer, Accounting for Agricultural Products : US Versus IFRS GAAP, op. cit, pp. 79–81.

- الثروة الحيوانية (العدد، التصنيفات، القيمة)؛
- الإيرادات، التكاليف، الأصول، المعدات، الديون، الضرائب، والدعم المالي؛
- الإنتاج، الحصص، والتعويضات.

يخضع نظام FADN لهيكل إداري متدرّج تبدأ البيانات من اللجان الإقليمية، ثم تُنقَل إلى المكاتب الوطنية، وأخيرًا تُرفع إلى المفوضية الأوروبية في بروكسل حيث تُراجَع وتُخزّن ضمن قاعدة بيانات موحدة، وتُراعى السرية التامة في استخدام هذه البيانات، إذ يُمنع استخدامها لأغراض ضريبية أو رقابية، كما يُحظر الكشف عن بيانات أي مزرعة بشكل فردي.

تعتمد الشبكة على مشاركة طوعية من المزارعين، ويُعتبر تعاونهم أساسيًا لضمان جودة البيانات، وتُجمع المعلومات من نحو 80.000 مزرعة داخل الاتحاد الأوروبي، بشكل دوري، ما يجعل هذا النظام مصدرًا دقيقًا للتحليل الاقتصادي الفلاحي.

فيما يتعلق بالقياس المحاسبي، تعتمد الشبكة الأسس التالية:

- تقييم الحيوانات بالقيمة السوقية عند بداية ونهاية الفترة؛
- تقييم الأراضي حسب الموقع، الجودة، ونمط الاستخدام، مع خصم تكاليف التحسين؛
- تقييم الآلات والمباني حسب تكلفة الاستبدال، ويُحسب الاستهلاك على هذا الأساس. وإذا تعذّر تحديد تكلفة الاستبدال، تُستخدم مؤشرات الأسعار الرسمية لتحديث تكلفة الاقتناء الأصلية؛
- تقييم المخزون الزراعي بالقيمة القابلة للتحقق منها عند إعداد الميزانية، دون خصم تكاليف البيع؛
- تسجيل المحاصيل الدائمة بالتكلفة التاريخية؛
- تقييم المنتجات المستهلكة داخليًا (مثل الحيوانات أو المحاصيل المعاد استخدامها) بالقيمة السوقية.

أما فيما يخص تصنيف التكاليف المحاسبية، فتُقسم إلى أربع فئات رئيسية:

- **التكاليف الخاصة:** نفقات مرتبطة بالمدخلات المباشرة كالبذور، الأعلاف، الأسمدة، المبيدات، والنباتات؛
- **التكاليف العامة:** نفقات تشغيل الآلات، صيانة المباني، الطاقة، والأعمال التعاقدية؛
- **العوامل الخارجية:** الرواتب، الإيجارات، وتكاليف الفوائد. ويُلاحظ أن أجر الفلاح أو اشتراكاته الاجتماعية لا تُدرج ضمن النفقات، تعبيرًا عن الطابع العائلي للمزرعة الأوروبية؛
- **الاستهلاك:** يُسجَّل وفق أساس الاستحقاق، ويشمل استهلاك الأصول الثابتة.

في عرض النتائج، يُقدّم نظام FADN:

- ميزانية مالية مبسطة تقتصر على النشاط الفلاحي فقط (باستثناء الأنشطة غير الزراعية).
- قائمة نتائج تُبرز فقط الإيرادات والتكاليف الزراعية، وتُعرض الحسابات حسب طبيعتها، مع ملاحظات توضيحية تُرفق لتسهيل التحليل والفهم.[1]

المطلب الثاني: المرجعية المحاسبية الدولية للمحاسبة الفلاحية

تمثل المعايير المحاسبية الدولية الإطار المرجعي الأساسي الذي تعتمد عليه المؤسسات لإعداد وعرض قوائمها المالية بشكل موحد وشفاف، غير أن النشاط الفلاحي لما يتسم به من خصوصيات بيولوجية وموسمية، لا يندرج ضمن معيار محاسبي واحد شامل، بل يُعالَج عبر مجموعة من المعايير المختلفة، كلٌّ حسب طبيعة العنصر المعني، كالأصول البيولوجية، الممتلكات، أو المنح الحكومية، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب، من خلال عرض أبرز المعايير الدولية ذات الصلة بالمحاسبة الفلاحية.

[1]Vazakidis Athanasios, Athianos Stergios, and Ekaterini C. Laskaridou, "The Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector–European Data Network", Journal of Social Sciences, vol 6, no. 2 (2010), 221–228.

الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"

أولا: الدوافع والنشأة التاريخية لمعيار المحاسبة الدولي 41 "الزراعة"

1) الدوافع وراء إعداد معيار محاسبة دولي خاص بالنشاط الزراعي

من بين الأهداف الجوهرية التي تسعى إليها اللجنة الدائمة المشتركة بين الوكالات تطوير معايير محاسبية دولية تُطبَّق على البيانات المالية العامة لجميع أنواع الشركات، ورغم أن غالبية المعايير المحاسبية الدولية تسري على جميع الأنشطة الاقتصادية، إلا أن هناك معايير تتناول قطاعات محددة، ولهذا برزت الحاجة إلى تطوير معيار محاسبة دولي مخصص للنشاط الفلاحي نتيجة لعدة عوامل:[1]

- **استثناء الأصول الفلاحية من معايير سابقة:** قبل اعتماد المعيار الفلاحي، كانت الأصول المتعلقة بالنشاط الفلاحي والتغيرات المرتبطة بها مستثناة من نطاق المعايير الدولية القائمة؛
- **تشتت التوجيهات الوطنية:** كثير من التوجيهات المحاسبية المعتمدة محليًا كانت مجزأة وتتناول قضايا جزئية فقط، مما أضعف من اتساق المعالجات المحاسبية في هذا القطاع؛
- **الطبيعة الخاصة للنشاط الزراعي:** يتسم النشاط الزراعي بالتحول البيولوجي (مثل النمو، والتدهور، والإنتاج، والتكاثر)، ما يجعل التعامل المحاسبي مع هذه الأصول صعبًا ضمن نموذج التكلفة التاريخية؛
- **أهمية توفير بيانات مالية موثوقة:** بالرغم من أن الكثير من المؤسسات الفلاحية هي وحدات صغيرة تُدار عائليًا، فإن حاجتها للتمويل والإعانات من البنوك أو الجهات الحكومية جعلت من الضروري تزويد هذه الجهات ببيانات مالية دقيقة، كما أن الاتجاهات العالمية نحو تحرير الأسواق

[1]IFRS Foundation, Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41), London: IFRS Foundation, June 2014, p. 4.

وزيادة الاستثمارات العابرة للحدود عززت الطابع التجاري للنشاط الفلاحي، ورفعت من أهمية تقديم تقارير مالية تستند إلى معايير دولية موحدة؛

- **تأكيد الحاجة إلى معيار شامل:** رغم بعض التحفظات حول تنوع النشاط الفلاحي وصعوبة توحيده في معيار واحد، أقر المجلس بعد مراجعة ردود الأفعال بوجود حاجة واضحة لوضع معيار دولي موحد، وقد رأى المجلس أن المبادئ التي يقدمها هذا المعيار قادرة على التطبيق الواسع وتوفر إطارًا واضحًا لمعالجة العمليات المحاسبية في القطاع الزراعي.

2) نبذة تاريخية عن معيار المحاسبة الدولي 41 "الزراعة"

عرف القطاع الزراعي على المستوى الدولي محاولات متكررة لوضع إطار محاسبي يعكس خصوصياته، لكن الإنجاز الأهم تحقق على يد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي أصدر أول معيار شامل يتعلق بالزراعة.[1]

في سنة 1996، أطلق المجلس مشروعًا تمهيديًا يُعرف بـ "مشروع بيان المبادئ (DSOP)"، تناول من خلاله أهم القضايا المحاسبية التي تستوجب إصدار معايير جديدة، واقترح أساليب مناسبة للمعالجة المحاسبية.

لاحقًا، في يوليو 1999، نُشر مشروع التعرض E65 المتعلق بالزراعة، ودُعي مستخدمو المعلومات المالية إلى تقديم ملاحظاتهم حوله حتى 31 يناير 2000.

[1]Graça Maria do Carmo Azevedo, "Dimension of the Company Versus Knowledge of IAS 41", Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, Portugal, 2005, p.3

وجاءت اللحظة الحاسمة في ديسمبر 2000، حين أقر المجلس رسميًا معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة"، والذي دخل حيز التنفيذ اعتبارًا من 1 يناير 2003، ليُصبح إلزاميًا في إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية.

هذا المعيار صدر في الأصل عن لجنة معايير المحاسبة الدولية – (IASC) وهي الجهة التي كانت مسؤولة سابقًا عن تطوير المعايير – وقد هدف إلى وضع إطار واضح لطرق الاعتراف والقياس والعرض المحاسبي للأنشطة الزراعية، مع التركيز بشكل خاص على الأصول البيولوجية، التي تُعد عنصرًا أساسيًا في هذا القطاع.

قبل إصدار هذا المعيار، كانت الأصول البيولوجية تُدرج ضمن الممتلكات والمنشآت والمعدات وتُقيّم عادةً على أساس التكلفة التاريخية. لكن مع دخول IAS 41 حيز التطبيق، بدأت المؤسسات الزراعية في استخدام القيمة العادلة كأساس لتقييم أصولها البيولوجية، مع السماح باللجوء إلى نموذج التكلفة في بعض الحالات الاستثنائية.

تطوّر المعيار لاحقًا عبر تعديلين مهمّين:

- في مايو 2008، أُجريت تعديلات طفيفة، ركزت على استخدام معدلات الخصم ضمن عملية القياس، ودخلت حيز التنفيذ بداية من 1 يناير 2009.
- وفي يونيو 2014، تم تعديل المعيار بشكل أعمق بالاشتراك مع معيار IAS 16 الخاص بالأصول الثابتة، حيث تم إعادة تصنيف "النباتات الحاملة" من أصول بيولوجية إلى أصول ثابتة، بما يتماشى مع طبيعتها الإنتاجية طويلة الأجل، وبدأ تطبيق هذا التعديل في 1 يناير 2016.[1]

[1]Tânia Bispo & Ana Isabel Lopes, Exploring the Value Relevance of Biological Assets and Bearer Plants: An Analysis with IAS 41 Revision, Custos e @gronegócio online, vol. 18, n.1, 2022, p. 64

- ماي 2020، أُدرج تعديل ضمن "التحسينات السنوية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2018–2020"، يخص توضيح كيفية معالجة الضرائب عند قياس القيمة العادلة، حيث أكّد أن الضرائب لا تُؤخذ بعين الاعتبار عند قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية، وبدأ تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2022.

ونلخص أهم المحطات التاريخية التي مر بها المعيار في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41

التاريخ	التطوير	التعليقات
ديسمبر 1999	إصدار مشروع التعرض E65 حول الزراعة	حُدد آخر أجل لتقديم التعليقات في 31 يناير 2000
ديسمبر 2000	إصدار المعيار الدولي 41 "الزراعة"	يُطبق على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2003
22 ماي 2008	تعديل ضمن مشروع "التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" (تعديل على الخصم)	أصبح ساري المفعول للفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2009
30 جوان 2014	تعديل بعنوان "الزراعة: النباتات المنتجة " تعديلات على المعيارين IAS 16 و IAS 41	يُطبق على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2016
26 ماي 2020	تعديل ضمن "التحسينات السنوية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2018–2020" (بشأن الضرائب في قياسات القيمة العادلة)	يُطبق على الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2022

المصدر: https://www.ifrs.org

ثانيا: الهدف ونطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" (IAS 41)

1) الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" (IAS 41)

- **تحديد كيفية المعالجة المحاسبية للأنشطة الزراعية:** يهدف المعيار إلى تقديم إطار واضح لمعالجة العمليات المحاسبية المرتبطة بالنشاط الزراعي، بما يشمل كيفية تمثيل هذه العمليات في القوائم المالية، والإفصاح عنها بشكل منظم؛
- **تحقيق الشفافية والدقة في التقارير المالية للقطاع الفلاحي:** يسعى المعيار إلى تعزيز مصداقية ووضوح البيانات المالية للمؤسسات الفلاحية، مما يساعد في بناء ثقة أكبر بين المؤسسة والمستثمرين والمستخدمين الخارجيين؛[1]
- **توحيد لغة المحاسبة في النشاط الفلاحي:** يهدف المعيار إلى خلق لغة محاسبية موحدة بين المؤسسات الزراعية على المستوى الدولي، بما يُسهّل مقارنة الأداء المالي بين الكيانات المختلفة؛[2]
- **تنظيم العرض المحاسبي والإفصاحات في القوائم المالية:** يتضمن هدف المعيار أيضًا ضبط أسس العرض المحاسبي والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية، ضمن القوائم المالية للمؤسسة الزراعية؛[3]
- **تحقيق قابلية المقارنة بين المؤسسات الفلاحية:** من خلال المعالجة المحاسبية الموحدة، يسمح المعيار للمستخدمين بمقارنة البيانات المالية لمؤسسات فلاحية تنشط في بيئات مختلفة، مما

---

[1]Hanna D. Miranda-Quibot & Yasuo Ohe, The Recognition, Measurement and Disclosure of Biological Assets of Selected Agritourism Farms in Region IV-A, Philippines, Journal of Economics, Finance and Accounting Studies, vol. 6, no. 2, 2024, p. 12

[2]Ibid., p. 14

[3]Rubén Darío Marrufo Garcia & Abel Maria Cano Morales, Accounting Treatment of Biological Assets and Agricultural Products, Revista Científica "Visión de Futuro", vol. 25, no. 2, 2021, p. 3.

يسهم في اتخاذ قرارات مبنية على معلومات متجانسة.[1]

2) نطاق التطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" (IAS 41)

ينحصر نطاق تطبيق IAS 41 في ثلاث فئات أساسية:

- الأصول البيولوجية، حيث تشمل الكائنات الحية المستخدمة في النشاط الزراعي، كالماشية، والأسماك، وغيرها، خلال مراحل نموها وإنتاجها وتكاثرها وتدهورها؛[2]
- المنتجات الفلاحية الى غاية لحظة الحصاد، أي حتى اللحظة التي تنفصل فيها عن الأصل البيولوجي، مثل الحليب المحلوب أو القمح المحصود؛[3]
- المنح الحكومية المرتبطة بالأصول البيولوجية، سواء كانت مشروطة أو غير مشروطة، على أن يتم الاعتراف بها وفقًا لشروط محددة، وقياسها بالقيمة العادلة مخصومًا منها تكاليف البيع؛[4]

من جهة أخرى، يستثني المعيار من نطاق تطبيقه العناصر التالية:[5]

- الأراضي الفلاحية؛

---

[1] Hanna D. Miranda, Loida E. Mojica, Jeanette Angeline B. Madamba, and Normito R. Zapata Jr., "Accounting Practices and International Accounting Standard (IAS)/Philippine Accounting Standard (PAS) 41 Compliance of Cattle Farms: Evidence from the Philippines", Journal of Global Business and Trade, vol 13, no. 1 (2017), p.57

[2]Blanka Giertliová, Zuzana Dobšínská, and Rastislav Šulek, "Comparison of the Forest Accounting System in Slovakia and IAS 41", Austrian Journal of Forest Science 134, no. S1a (2017), p. 14.

[3]Manya Poghosyan and Gohar Harutyunyan, The Problem of Accounting of Biological Assets According to International Standards, op. cit., p.175.

[4]Mohammad Saleh Altarawneh, "How Company Characteristics Influence Measurement Practices and Disclosure Level Prescribed within IAS 41", Journal of Risk and Financial Management, vol 16, no. 6 (2023), p. 4.

[5]Srdan Lalić, Nevena Perić, and Dražen Jovanović, "The Accounting Treatment of the Biological Process of Transformation", Research Journal of Agricultural Science, vol 44, no.3, (2012), p. 237.

- المنتجات الفلاحية بعد لحظة الحصاد مثل تحويل الحليب الى جبن، تحويل برتقال الى عصير؛
- الأصول غير الملموسة المرتبطة بالنشاط الفلاحي؛
- النباتات الحاملة مثل أشجار الفواكه التي تُستخدم لإنتاج المحاصيل لفترات متعددة.

ثالثا: قيود معيار المحاسبة الدولي 41

على الرغم من أهمية معيار المحاسبة الدولي 41 في وضع المبادئ المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية وقياسها، إلا أن تطبيقه يواجه بعض القيود والتحديات، منها:[1]

- **غياب إرشادات دقيقة للتقييم:** رغم أن المعيار المحاسبي الدولي نصّ علىكيفية قياس الأصول البيولوجية، إلا أنه لا يقدّم تعليمات تفصيلية واضحة حول كيفية تنفيذ هذا التقييم في مختلف الحالات، وخاصة في الحالات التي ينعدم فيها وجود أسواق نشطة لهذه الأصول، مما يفتح المجال واسعًا لاجتهاد والتقدير الشخصي للمحاسب، بالاعتماد على أفضل المعلومات المتاحة، ونظرًا لغياب طرق موحدة أو نماذج تطبيقية معتمدة، قد تختلف طرق التقييم من شركة لأخرى أو حتى من محاسب لآخر، وهو ما ينعكس سلبًا على موثوقية المعلومات المالية ويضعف قابلية المقارنة بين المؤسسات العاملة في نفس القطاع، رغم خضوعها لنفس المتطلبات المعيارية؛
- **تجاهل التغيرات الموسمية:** لم يُعالج معيار المحاسبة الدولي رقم 41 بشكل واضح تأثير الطبيعة الموسمية للنشاط الفلاحي عند تقييم الأصول البيولوجية أو عرض النتائج المالية، فالزراعة وتربية الحيوانات تمر بمواسم إنتاج وجني تختلف خلال السنة، وتتأثر الأسعار والتكاليف بشكل كبير حسب الفصول، ورغم ذلك يُطلب تقييم الأصول في 31 ديسمبر وفقًا

[1]Ali Djellaba et Aida Anouar, Comptabilité agricole à la lumière d'IAS 41, op. cit, p.13

للقيمة العادلة في هذا التاريخ فقط، دون مراعاة الدورة الموسمية، مما قد يؤدي إلى تقييم غير دقيق، كاحتساب خسائر مؤقتة بسبب انخفاض الأسعار، رغم احتمال ارتفاعها في موسم البيع لاحقًا؛

- **تقلب النتائج بسبب القياس بالقيمة العادلة:** عند استخدام القيمة العادلة، فإن أي تغير في ظروف السوق يؤدي مباشرة إلى تعديل قيمة الأصول، وهذا ينعكس فورًا على الأرباح أو الخسائر، مما يؤدي إلى ظهور أرباح مرتفعة في سنة معينة ومنخفضة جداً في سنة أخرى، حتى دون تغيّر جوهري في النشاط الفلاحي نفسه؛
- **ارتفاع تكاليف التقييم:** يتطلب تطبيق نموذج القيمة العادلة، في كثير من الحالات، اللجوء إلى خبراء تقييم مختصين لتحديد قيمة الأصول البيولوجية بدقة، وهو ما يُشكل عبئًا ماليًا إضافيًا على المؤسسات الفلاحية، خاصة الصغيرة منها التي تفتقر إلى الموارد والإمكانيات اللازمة لتحمّل مثل هذه التكاليف .

الفرع الثاني: المعيار المحاسبي رقم 16

أولا: خلفية عن المعيار

تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (IAS 16) الخاص بـ "الممتلكات، المصانع والمعدات" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في أفريل 2001، بعد أن كان قد صدر لأول مرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993، ليحل محل النسخة السابقة الصادرة في مارس 1982، كما استبدل هذا المعيار أجزاء من المعيار رقم 4 المتعلق بـ"محاسبة الاهتلاك"، وقد خضع المعيار لعدة مراجعات في السنوات 1998 و2000، ثم تم إصدار نسخة معدلة منه في ديسمبر 2003 شملت استبدال تفسيرات من معايير (6 و14 و23) SIC، لاحقًا أُدخلت عليه

تعديلات أخرى، أبرزها تعديل عام 2014 الذي منع استخدام طريقة الاهتلاك المبنية على الإيرادات، ووسع نطاق المعيار ليشمل بعض الأصول الفلاحية.[1]

ثانيا: هدف المعيار

يهدف المعيار إلى وضع قواعد واضحة للمعالجة المحاسبية للممتلكات، المصانع والمعدات، بما يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم طبيعة استثمارات المؤسسة في هذه الأصول، وكذلك التغيرات التي تطرأ عليها، ويركّز المعيار على ثلاث نقاط رئيسية:[2]

- الاعتراف بهذه الأصول في القوائم المالية؛
- تحديد قيمتها الدفترية؛
- ومعالجة الاهتلاك والخسائر الناتجة عن انخفاض القيمة.

ثالثا: نطاق تطبيق المعيار

يُطبّق معيار IAS 16 على المحاسبة المتعلقة بالأصول الملموسة مثل الأراضي، المباني، والآلات، طالما تُستخدم في إنتاج أو توريد السلع والخدمات، أو لأغراض إدارية، ويشمل نطاق المعيار أيضًا الأصول الفلاحية التي لا تُصنّف ضمن الأصول البيولوجية مثل:[3]

- الأراضي الفلاحية التي تُستخدم في الإنتاج؛
- المباني والمنشآت الفلاحية كمخازن الحبوب والحظائر؛
- الآلات والمعدات الفلاحية مثل الجرارات وأدوات الري،
- بالإضافة إلى النباتات الحاملة (المثمرة) التي تُستخدم لإنتاج المحاصيل على مدى عدة سنوات.

---

[1] كيموش بلال، معايير التقرير المالي الدولية ملخصات وتطبيقات، الطبعة الأولى، الجزائر، الدار الجزائرية للكتاب زموري، القاهرة، دار حميثرا للنشر، 2022، ص 237

[2] المرجع السابق، ص ص 237-238

[3] المرجع السابق، ص 238، بتصرف

الفرع الثالث: المعيار المحاسبي رقم 2

أولا: خلفية عن المعيار

في أفريل 2001، تبنّى مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المتعلق بـ "المخزونات"، والذي كان قد صدر أول مرة في ديسمبر 1993 عن هيئة معايير المحاسبة الدولية، ليحل محل المعيار السابق الصادر في أكتوبر 1975 تحت عنوان "تقييم وعرض المخزون في إطار التكلفة التاريخية"، وفي ديسمبر 2003، أُصدر تعديل جديد على المعيار، تم فيه دمج التوجيهات السابقة الواردة في التفسير SIC1 بشأن "الاتساق في استخدام صيغ تكلفة المخزون"، ومنذ ذلك الحين، أُدخلت عليه تعديلات طفيفة من خلال معايير محاسبية أخرى.[1]

ثانيا: هدف المعيار

يهدف معيار IAS 2 إلى تحديد القواعد المحاسبية الخاصة بمعالجة المخزونات عند استخدام نموذج التكلفة التاريخية، يتمثل المحور الأساسي لهذا المعيار في تحديد المبلغ الذي يجب الاعتراف به كمخزون في قائمة المركز المالي، وكيفية احتسابه وترحيله حتى يتم تحقيق الإيرادات المرتبطة به، كما يقدم المعيار إرشادات واضحة لتحديد تكلفة المخزون، والاعتراف به لاحقًا كمصروف عند البيع، مع توضيح كيفية التعامل مع الانخفاض في قيمته إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، ويشمل ذلك أيضًا قواعد تقديم وعرض المخزونات في القوائم المالية.[2]

ثالثا: نطاق تطبيق المعيار في النشاط الفلاحي

[1] كيموش بلال، معايير التقرير المالي الدولية ملخصات وتطبيقات، مرجع سبق ذكره، ص ص 124

[2] نفس المرجع السابق، ص ص 124-125

في سياق النشاط الفلاحي، لا يُطبّق معيار "IAS 2" على المنتجات الزراعية خلال مراحل نموها البيولوجي، بل يبدأ تطبيقه فقط عند لحظة الحصاد، أي عندما يتم فصل المنتج عن أصله البيولوجي، مثل قطف الفواكه، حصاد القمح، أو حلب الحليب.

فعند هذه المرحلة، يفقد المنتج الزراعي طبيعته البيولوجية ويتحول إلى سلعة اقتصادية قابلة للبيع أو التخزين أو التصنيع، ومن هنا تبدأ المعالجة المحاسبية وفقًا لمعيار "IAS 2"، حيث تُطبق مفاهيم مثل التكلفة التاريخية، القيمة الصافية الممكن تحقيقها، ومراقبة المخزون.

حتى الأنشطة اللاحقة التي تلي الحصاد، مثل عصر الزيتون، تُعد أنشطة تحويل صناعية، ولم تعد جزءًا من النشاط الزراعي في المفهوم المحاسبي، وبالتالي تخضع لمعيار IAS 2 أو لمعايير أخرى ذات صلة بالصناعة أو التجارة.[1]

الفرع الرابع: معايير أخرى ذات علاقة بالنشاط الفلاحي

أولا: المعيار المحاسبي رقم 20 المنح الحكومية

1) هدف معيار"IAS 20" المنح الحكومية

تلجأ الحكومات في كثير من الأحيان إلى دعم وتشجيع المؤسسات القطاع الخاص، خاصة تلك التي تواجه صعوبات اقتصادية أو تعمل في مجالات لا تلقى اهتمامًا كبيرًا من المستثمرين، ويأتي هذا الدعم في شكل منح حكومية تهدف إلى تحفيز المنشآت على تنفيذ أنشطة قد لا تقوم بها لولا هذا الدعم، مثل حماية البيئة أو تقديم خدمات استشارية وتوجيهية.[2]

---

[1]Esin Yelgen & Süleyman Uyar, Accounting Practice in Agricultural Enterprises in Turkey, Chinese Business Review, Vol. 16, No. 7, 2017, p. 318.

[2] القينعي عز الدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 4، العدد 2، 2022، ص 154

وتتخذ المنح أشكالًا متعددة مثل المساعدات النقدية أو العينية، تخفيض أو إعفاء ضريبي، قروض بفوائد منخفضة أو بدون فوائد، أو حتى توفير بنية تحتية ملائمة.

ونظرًا لأهمية هذه المساعدات وتأثيرها المحتمل على القوائم المالية للمنشآت المستفيدة، جاء معيار المحاسبة الدولي رقم 20 لتحديد كيفية المعالجة المحاسبية لهذه المنح، متى يتم الاعتراف بها، وكيف تُعرض في القوائم المالية، خاصة إذا كانت المنح على شكل أصول تُنقل إلى المنشأة مقابل التزام معين.

2) نطاق تطبيق المعيار على النشاط الفلاحي

يركز معيار IAS 20 على المعالجة المحاسبية والإفصاح الخاص بالمنح الحكومية التي تتلقاها المؤسسات، ويُطبق في حالات محددة من النشاط الفلاحي، من بينها:

- عندما تكون المنح مرتبطة بالنباتات الحاملة، مثل أشجار الفاكهة والكروم، والتي تُعامل كأصول ثابتة وليست كأصول بيولوجية؛
- عندما تُقاس الأصول البيولوجية وفق نموذج التكلفة، وذلك في الحالات التي يتعذر فيها تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق.[1]

ثانيا: المعيار المحاسبي رقم 40 الاستثمارات العقارية

1) هدف معيار"IAS 40" الاستثمارات العقارية

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 إلى تحديد كيفية المعالجة المحاسبية للعقارات التي تحتفظ بها المؤسسة بغرض الاستثمار، سواء من خلال تأجيرها للغير أو الاحتفاظ بها لتحقيق مكاسب رأسمالية مستقبلية نتيجة ارتفاع قيمتها السوقية، ويركّز المعيار على ثلاث جوانب أساسية،

[1]IFRS Foundation, Agriculture: Bearer Plants, p. 12

الاعتراف بالعقار كاستثمار، تقييمه بعد الاعتراف الأولي، ومتطلبات الإفصاح المحاسبي عنه في القوائم المالية.[1]

2) نطاق تطبيق معيار IAS 40 على النشاط الفلاحي

يركز معيار IAS 40 على العقارات التي تمتلكها المؤسسة والتي لا تُستخدم بشكل مباشر في عملياتها التشغيلية أو الإدارية، وإنما تُحتفظ بها بهدف تحقيق عوائد استثمارية، سواء من خلال تأجيرها للغير أو انتظار ارتفاع قيمتها السوقية لإعادة بيعها لاحقًا.

ورغم أن المعيار لا يُعنى بشكل مباشر بالنشاط الفلاحي، إلا أن بعض الأصول العقارية ذات الطابع الفلاحي يمكن أن تُصنف ضمن الاستثمارات العقارية، إذا لم تُستخدم فعليًا في النشاط الفلاحي،

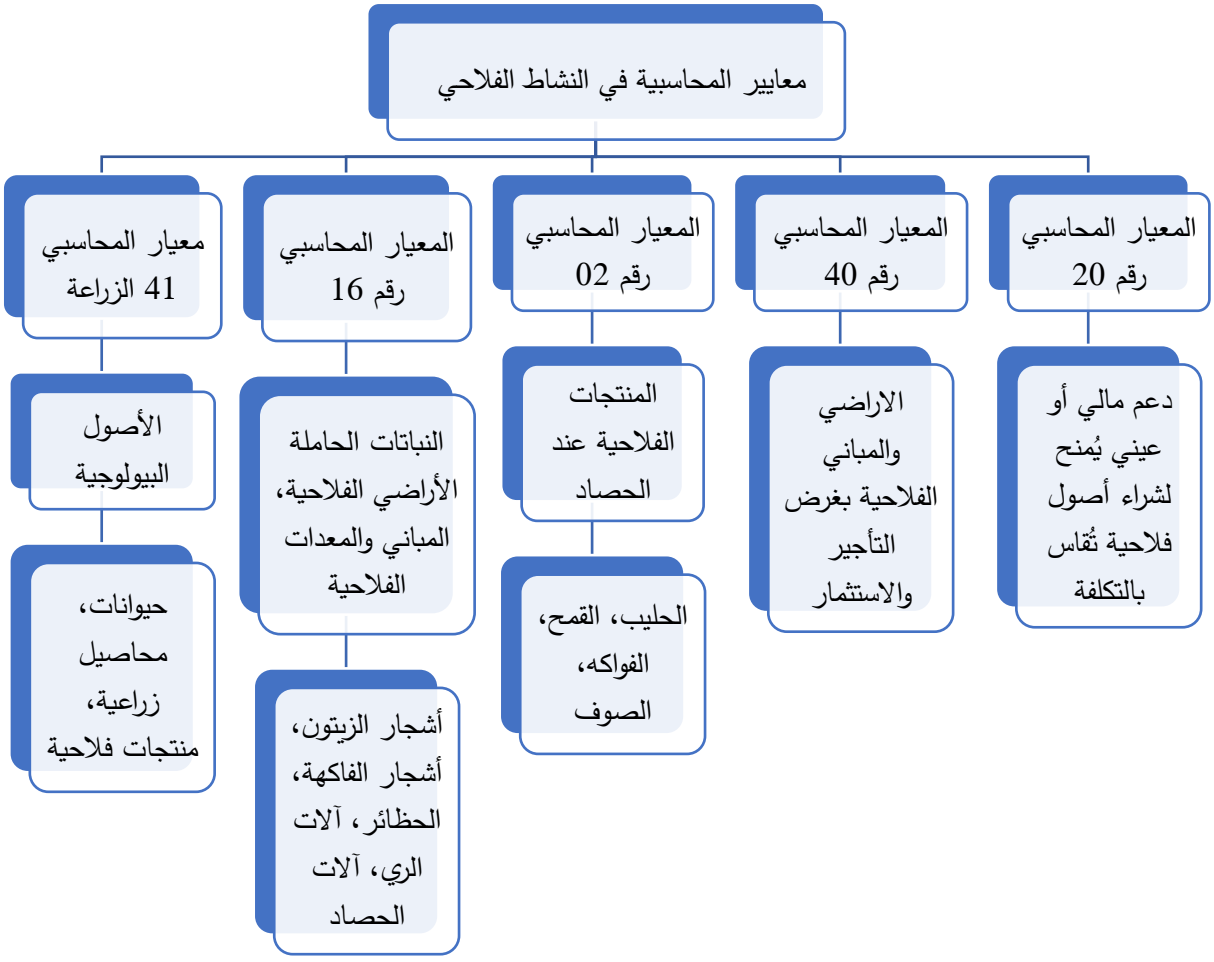
فعلى سبيل المثال الأراضي الفلاحية غير المستغلة أو المباني الفلاحية المؤجرة مثل الحظائر أو المستودعات قد تندرج تحت معيار IAS 40 طالما أن الغرض منها هو التأجير أو الاستثمار وليس الإنتاج الفلاحي المباشر.[2]

والشكل التالي يوضح المعالجة المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية

[1] القينعي عز الدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، نفس المرجع السابق، ص 155

[2] المرجع السابق، ص 155

الشكل رقم (01): تصنيف أصول المحاسبة الفلاحية في نطاق المعايير المحاسبة الدولية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد https://www.ifrs.org

المطلب الثالث: المرجعية الجزائرية للمحاسبة الفلاحية

نظرًا لما يواجهه القطاع الفلاحي من تحديات تتعلق بتقلبات الإنتاج والأسعار وطبيعة النشاط الموسمية، كان من الضروري وضع منظومة محاسبية وجبائية تراعي هذه الخصوصيات، واستجابة لذلك وضعت الدولة الجزائرية مرجعية وطنية شاملة تهدف إلى ضمان العدالة والشفافية في تسيير المؤسسات الفلاحية، من خلال النظام المحاسبي المالي المكيف والنظام الجبائي.

الفرع الأول: النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

أولا: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

1) مفهوم النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

اعتمدت الجزائر نظامًا محاسبيًا ماليًا بموجب القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، حيث تم تحديد كيفيات تطبيقه من خلال المرسوم التنفيذي رقم 08-16 المؤرخ في 26 مايو 2008.

وكان من المقرر أن يدخل هذا النظام حيّز التنفيذ بداية من 1 جانفي 2009، غير أن تطبيقه تأجل إلى السنة التالية بموجب الأمر رقم 08-02 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. وبهذا، أصبح النظام المحاسبي المالي ساري المفعول ابتداءً من 1 جانفي 2010.

وفي إطار تكييف هذا النظام مع خصوصيات القطاع الفلاحي، تم إصدار مقرر بتاريخ 1 جوان 2010 (رقم 201)، يهدف إلى تحديد كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المجال الفلاحي

وقد جاء هذا المقرر ليضع قواعد واضحة لتقييم الأصول البيولوجية والمنتجات الناتجة عنها، وطريقة الافصاح عليها، كما تضمن ملحقًا يوضح محتوى الكشوف المالية، ومدونة الحسابات، وقواعد سيرها، بالإضافة إلى نسخة من النظام المحاسبي المالي المبسط ومعجم خاص بتعريف المصطلحات التقنية المرتبطة بالنشاط الفلاحي.[1]

ويمثل النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة أداة تنظيمية موحدة تهدف إلى جمع وتصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية، ثم عرضها في شكل جداول مالية دقيقة، تُظهر الوضعية الحقيقية للمؤسسة الفلاحية، بما في ذلك ممتلكاتها، ومحاصيلها، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية، بما يتلاءم مع خصوصيات النشاط الفلاحي.[2]

---

[1] سماي علي، خلف الله بن يوسف، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد 2، 2016، ص 235.

[2] علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر، الصفحة الزرقاء، 2018، ص 10.

2) مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في النشاط الفلاحي

يُطبق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم قانونًا أو تنظيميًا بمسك محاسبة مالية، يشمل هذا الإلزام:[1]

- الشركات الفلاحية الخاضعة للقانون التجاري؛
- التعاونيات الفلاحية؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاطًا فلاحيًا أو إنتاجيًا منتظمًا يعتمد على عمليات متكررة (كالزراعة أو تربية المواشي).

يستثنى من هذا التطبيق:

- الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية (مثل بعض الهيئات والمؤسسات العامة الفلاحية).
- المؤسسات الفلاحية الصغيرة، التي لا يتجاوز رقم أعمالها أو عدد عمالها أو حجم نشاطها حدودًا معينة يحددها القانون، حيث يُسمح لها باعتماد نظام محاسبي مالي مبسط.

ثانيا: خصائص وأهمية النظام المحاسبي المالي المكيف في النشاط الفلاحي

1) مميزات النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

يمتاز النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي التي اعتمدته الجزائر بعدة خصائص تجعله ملائمًا لتسيير المعلومات المالية في المؤسسات الفلاحية، ومن أبرز هذه المميزات:[2]

---

[1] عيادي عبد القادر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية، مجلة الاقتصاد والاحصاء التطبيقي، المجلد 10، العدد 2، 2013، ص 64

[2] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، الجزء الأول، الجزائر، دار أجيال الرقمي، 2023، ص 16

- **التوافق مع المعايير الدولية:** تم اختيار المرجعية الدولية IAS/IFRS لتكون الأساس في إعداد النظام، وذلك بهدف مواءمة الممارسة المحاسبية في القطاع الفلاحي في الجزائر مع التوجهات العالمية، وضمان إنتاج معلومات دقيقة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة الفلاحية؛
- **وجود قواعد واضحة وصريحة:** يتضمن النظام نصوصًا محاسبية واضحة فيما يخص التسجيل والتقييم وإعداد القوائم المالية، مما يقلل من الأخطاء أو التأويلات الشخصية، سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة، ويضمن معالجة محاسبية سليمة للأنشطة الفلاحية؛
- **توفير معلومات قابلة للفهم والمقارنة:** يهدف النظام إلى إنتاج بيانات مالية شفافة ومقروءة، تمكّن الفلاحين والمستثمرين والمتعاملين مع المؤسسات الفلاحية من اتخاذ قرارات مبنية على أسس سليمة؛
- **نماذج موحدة للقوائم المالية:** يوفر النظام نماذج واضحة للقوائم المالية الواجب إعدادها، مثل الميزانية، حسابات النتائج، جدول التغير في الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة، والملحق التفسيري، مما يساعد في إظهار نتائج النشاط الفلاحي بدقة؛
- **مدونة حسابات وقواعد تشغيل مفصلة:** يُقدم النظام قائمة حسابات شاملة خاصة بالنشاط الفلاحي، مع قواعد تسيير واضحة لكل حساب، ما يسهل عملية التسجيل والتتبع المالي داخل المؤسسة الفلاحية؛
- **نظام مبسط للمؤسسات الفلاحية الصغيرة:** يعترف النظام بخصوصيات المؤسسات الصغيرة، ويوفر لها نظامًا محاسبيًا مبسطًا يتلاءم مع قدراتها، دون الإخلال بمتطلبات الشفافية والمحاسبة الجيدة.

2) أهمية النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

يكتسي النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي أهمية خاصة في تنظيم وتسيير المؤسسات الفلاحية، حيث يوفّر إطارًا موحدًا لمعالجة وتقديم المعلومات المالية، ويساهم فيما يلي:[1]

- تبسيط قراءة القوائم المالية من خلال اعتماد لغة محاسبية موحّدة، ما يسهل فهمها من قبل الفلاحين، المستثمرين، والممولين؛
- توحيد المعالجة المحاسبية لعدة جوانب أساسية مثل تقييم الأصول البيولوجية، تقييم المخزونات الفلاحية، بما يتيح إعداد قوائم مالية دقيقة وموحدة؛
- توفير معلومات مالية مفصلة وموثوقة تعكس بشكل صادق الوضعية المالية للمؤسسة الفلاحية؛
- الاستجابة لاحتياجات المستثمرين الحاليين أو المحتملين في المجال الفلاحي، من خلال تمكينهم من مقارنة الأداء المالي بين المؤسسات الفلاحية بشكل شفاف؛
- تحسين تسيير المؤسسة الفلاحية عبر فهم أفضل للبيانات المحاسبية، وهو ما يعزز جودة اتخاذ القرار ويساهم في تحسين التواصل مع الجهات المهتمة بالمعلومة المالية (كالإدارات الضريبية، البنوك، أو الشركاء التجاريين)؛
- التحكم الأفضل في التكاليف الفلاحية، الأمر الذي يعزّز من القدرة التنافسية للمؤسسة ويدعم فرص الاستثمار والتوسّع؛
- تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الفلاحة، نظرًا لأن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي يتماشى مع المعايير الدولية، ويقدّم الضمانات والشفافية التي يبحث عنها المستثمرون الأجانب.

ثالثا: الأسس النظرية للنظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

[1] كحول صورية، دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الاعمال، المجلد 11، العدد 1، 2022، ص ص 605-606

1) الافتراضات الأساسية في النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

يعتمد النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي، على مجموعة من الافتراضات الأساسية التي يشكلها الإطار المفاهيمي المعتمد، ومن أبرزها:[1]

- **مبدأ الاستحقاق:** يتم تسجيل نتائج العمليات والأنشطة الفلاحية في المحاسبة بمجرد وقوعها، سواء تم تحصيل الأموال أو دفعها فعليًا أم لا، وهذا يعني مثلاً أنه إذا تم جني محصول معين وبيعه في نهاية الموسم، فيجب الاعتراف بالإيراد في تاريخ البيع حتى لو لم يتم تحصيل المبلغ بعد.
- **مبدأ الاستمرارية:** تُعد القوائم المالية في المؤسسات الفلاحية على أساس افتراض أن المؤسسة الفلاحية ستواصل نشاطها الفلاحي بشكل طبيعي في المستقبل القريب، دون وجود نية لتوقيف النشاط أو تقليصه، وهو ما يسمح بتقييم الأصول الفلاحية والتزامات المؤسسة وفقًا لهذا التوجه المستقر.

2) مبادئ النظام المحاسبي المالي المكيّف مع القطاع الفلاحي

يعتمد النظام المحاسبي المالي المكيّف مع خصوصيات النشاط الفلاحي على مجموعة من المبادئ المحاسبية الأساسية المعترف بها دوليًا، والتي تم تكييفها بما يتماشى مع طبيعة الأنشطة الفلاحية وتحدياتها الخاصة، من أبرز هذه المبادئ:[2]

- **مبدأ القيمة العادلة**

---

[1] Faizrakhmanov Dz. I. et al., "Accountancy in Horsebreeding Organization in Compliance with International Accountancy Standards", Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol. 5, No. 24 (2014), p. 112.

[2] سالمي محمد دينوري، المحاسبة الزراعية الخاصية النوعية في النشاط والمبادئ والفروض، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 8، 2015، ص ص 201-202

يُعد مبدأ القيمة العادلة من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي، حيث يُفترض تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة عند الاعتراف الاولي وعند تاريخ كل اقفال، باعتبارها أكثر تعبيرًا عن الواقع الاقتصادي للتغيرات التي تطرأ على هذه الأصول، غير أن التطبيق العملي لهذا المبدأ يواجه صعوبات متعددة في البيئة الجزائرية، نتيجة غياب أسواق نشطة أو بيانات موثوقة لتحديد القيمة العادلة بدقة، مما يجعل المؤسسات الفلاحية تعتمد فعليًا على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس عملي للتقييم في العديد من الحالات.

- **مبدأ التكلفة التاريخية**

حيث ينص هذا المبدأ على تسجيل العمليات المحاسبية بناءً على تكلفة الاقتناء الأصلية، أي السعر الفعلي في وقت التبادل أو الشراء، ويُعتمد هذا الأساس لاحتساب قيمة الأصول والالتزامات.

- **مبدأ تحقق الإيراد**

يُعتبر الإيراد محققًا عندما تنتقل السلعة أو الخدمة إلى الزبون ويتم إثبات البيع بمستند رسمي مثل الفاتورة، ومع أن هذا المبدأ يُعدّ أساسًا في المحاسبة التقليدية، إلا أن تطبيقه في الفلاحة قد يواجه صعوبات، لأن معظم المزارعين يعتمدون على نظام النقدية وليس الاستحقاق، أي أنهم يبيعون محاصيلهم بغرض تغطية نفقات فورية (كالأسمدة أو المواد الأولية).

- **مبدأ المقابلة**

يقوم هذا المبدأ على ربط الإيرادات بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها، ضمن نفس الفترة المحاسبية، غير أن النشاط الفلاحي يتميز بدورات إنتاجية طويلة أو غير منتظمة، حيث تُسجّل مصروفات حالية بينما لا يتحقق الإيراد إلا بعد عدة سنوات، كما هو الحال في زراعة النخيل أو الأشجار المثمرة، الأمر الذي يجعل تطبيق هذا المبدأ في الفلاحة أكثر تعقيدًا ويتطلب معالجة محاسبية تتماشى مع دورات الإنتاج الفلاحي.

- **مبدأ الموضوعية**

يقضي هذا المبدأ بضرورة الاعتماد على مستندات وأدلة محاسبية موضوعية لتسجيل العمليات، مع تجنب الاجتهادات الشخصية، ورغم أهمية الموضوعية إلا أن بعض التقديرات المحاسبية تظل ضرورية في المحاسبة الفلاحية، كحساب قيمة المحاصيل في نهاية الدورة أو تقدير قيمة الحيوانات الصغيرة أو المنتجات القابلة للتلف، مما يعني ضرورة الموازنة بين الموضوعية وواقع النشاط البيولوجي.

- **مبدأ الإفصاح**

يؤكد هذا المبدأ على أهمية عرض جميع المعلومات المالية الأساسية والمكمّلة في القوائم المالية، لضمان الشفافية والمصداقية، في النشاط الفلاحي يُعدّ الإفصاح ضروريًا خاصة عندما يتعلق الأمر بتوضيح طبيعة الأصول البيولوجية، مراحل نموها، الفرضيات المستخدمة في التقييم، أو ظروف بيئية أثّرت على الإنتاج، لأن هذه المعطيات تُساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم الأداء الحقيقي للمؤسسة.

الفرع الثاني: النظام الجبائي الخاص بالمؤسسات الفلاحية

تخضع المؤسسات الفلاحية الناحية الجبائية لأحد نظامين جبائيين رئيسيين، النظام الجزافي أو النظام الحقيقي، ويُعد التمييز بينهما ضروريًا لفهم كيفية تطبيق الجباية على المؤسسات الفلاحية.

أولا: النظام الجزافي

تستفيد المؤسسات الفلاحية الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها ثمانية ملايين دينار جزائري (8.000.000 دج) من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، وهو نظام مبسط يهدف إلى تخفيف العبء الجبائي والإداري على الأنشطة ذات الحجم المحدود.[1]

ثانيا: النظام الحقيقي

أما المؤسسات الفلاحية التي يتجاوز رقم أعمالها هذا الحد، فتخضع لما يُعرف بـ النظام الحقيقي، الذي يتطلب احترام عدد من الالتزامات المحاسبية والجبائية، منها:[2]

- مسك محاسبة منتظمة وفقًا للقوانين المعمول بها؛
- **التصريح بالوجود:** يجب على المؤسسة التصريح ببداية نشاطها لدى مفتشية الضرائب خلال 30 يومًا من الانطلاق الرسمي للنشاط، باستخدام النموذج المعتمد من طرف الإدارة الجبائية؛
- **التصريح الشهري سلسلة G50:** تُقدَّم خلال الـ 20 يومًا الأولى من كل شهر، وتشمل رقم الأعمال، وبيانات الممونين، وترفق بدعامة إلكترونية؛
- **التصريح السنوي:** يُودع في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة، ويحتوي على:
  - ✓ الميزانية الجبائية؛
  - ✓ مستخرجات الحسابات المحاسبية؛
  - ✓ ملخص حساب النتائج؛
  - ✓ كشف المصاريف العامة، والاهتلاكات، والمؤونات؛
  - ✓ جدول النتائج؛

[1] محمود كبيش، محمد حيمران، عبد الرزاق لعريوي، الالتزامات المحاسبية والجبائية للتعاونيات الفلاحية، مجلة المالية وحوكمة الشركات، المجلد 4، العدد 2، 2020، ص 25

[2] نفس المرجع السابق، ص ص 25-26

✓ قائمة تخصيص السيارات السياحية المسجلة في الأصول.

وفي حال صادف موعد التصريح عطلة رسمية، يُرحّل تاريخ الإيداع إلى أول يوم عمل يليه.

بالإضافة إلى هذه الالتزامات، تتحمل المؤسسات الفلاحية الخاضعة للنظام الحقيقي مجموعة من الأعباء الجبائية، تختلف باختلاف طبيعة المؤسسة ونشاطها، وسيتم التطرق إليها فيما يلي:

1) الضريبة على الدخل الإجمالي

➢ **تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وخصائصها**

تنص المادة "01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" على أنّه يتم فرض ضريبة سنوية تُعرف باسم "الضريبة على الدخل الإجمالي"، وهي ضريبة تُطبق على الدخل الذي يحققه الأشخاص الطبيعيون سنويًا، وتُفرض على مجموع المداخيل والأرباح التي يحصل عليها المكلف بالضريبة خلال السنة، وتمتاز هذه الضريبة بعدة خصائص، أهمها:[1]

- ضريبة تُفرض سنويًا على الدخل الذي يحققه الفرد خلال السنة؛
- تشمل كل أنواع المداخيل، سواء كانت من العمل أو الأنشطة الأخرى؛
- تُطبّق على الدخل الصافي بعد خصم الأعباء المسموح بها قانونًا؛
- ترتفع قيمتها تدريجيًا حسب مستوى الدخل، وفق سلم تصاعدي؛
- يُلزم المكلف بالتصريح بها لدى مصالح الضرائب.

➢ **تعريف المداخيل الفلاحية**

تُعدّ المداخيل الفلاحية كل الإيرادات المتأتية من ممارسة الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، سواء تم ذلك بطرق تقليدية أو بأساليب عصرية، وتشمل هذه المداخيل أيضًا العائدات الناتجة عن

[1] أمينة بن خزناجي، صالح بزة، جباية المؤسسة دروس وتمارين محلولة، الطبعة الثانية، الجزائر، دار الباحث، 2022، ص 57

نشاطات مثل تربية الدواجن، النحل، الأرانب، والحلزون، بالإضافة إلى استغلال الفطريات المزروعة في السراديب تحت الأرض، كما تدخل ضمن هذا الإطار العائدات المرتبطة بالمنتجات الغابية، مثل الفلين، لحاء الأشجار، واستخراج المواد الصمغية، وتُعتبر كذلك مداخيل فلاحية تلك الناتجة عن استغلال المشاتل التي تقتصر أنشطتها على إنتاج النباتات الشجرية وزراعة الكروم، إلى جانب استغلال الحلفاء كمورد طبيعي.[1]

- **الإعفاءات الجبائية للضريبة على المداخيل الفلاحية**

تستفيد بعض الأنشطة الفلاحية في الجزائر من إعفاءات ضريبية، سواء بشكل دائم أو مؤقت، في إطار دعم الدولة للقطاع الفلاحي وتحفيز الاستثمار فيه[2].

- **الإعفاء الدائم من الضريبة على المداخيل الفلاحية:** تُعفى بشكل دائم من الضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل الناتجة عن:
  - زراعة الحبوب والبقول الجافة؛
  - إنتاج التمور؛
  - النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي المُوجّه للاستهلاك على حالته دون تحويل؛
  - المستثمرات الفلاحية ذات المساحات الصغيرة، وفقًا للتوزيع الجغرافي التالي:
    - ✓ المستثمرات الواقعة في الجنوب: 6 هكتارات أو أقل؛
    - ✓ المستثمرات الواقعة في الهضاب العليا: 6 هكتارات أو أقل؛
    - ✓ المستثمرات في المناطق الأخرى: 2 هكتاران أو أقل.

[1] بوكرة كميلية، النظام الجبائي الجزائري، الجزائر، الصفحات الزرقاء العالمية، 2023، ص ص 71-72

[2] أمينة بن خزناجي، صالح بزة، جباية المؤسسة دروس وتمارين محلولة، نفس المرجع السابق، ص 64

➢ **الإعفاء المؤقت من الضريبة على المداخيل الفلاحية:** يُمنح إعفاء ضريبي لمدة 10 سنوات للمداخيل المحققة من:

- الأنشطة الفلاحية وتربية الحيوانات التي تُمارَس على الأراضي المستصلحة حديثًا، ويُحتسب هذا الإعفاء انطلاقًا من تاريخ بداية استغلال الأرض؛
- الأنشطة الفلاحية وتربية الحيوانات في المناطق الجبلية، ابتداءً من تاريخ بدء النشاط.

إذا قام الفلاح بتحويل النشاط أو الامتياز الجبائي الذي استفاد منه إلى نشاط آخر غير الذي خُصّص له، فإنه يُلزم بدفع الضرائب والرسوم المستحقة، إضافة إلى غرامة مالية تعادل 100% من المبلغ، وذلك وفقًا للمادة 25 من قانون المالية لسنة 2009.

➢ **تحديد الدخل الخاضع الضريبي**

يُحدَّد الدخل الفلاحي الخاضع للضريبة في الجزائر بناءً على نوع النشاط الفلاحي، سواء تعلق الأمر بالزراعة أو بتربية الحيوانات، مع مراعاة خصوصيات كل منطقة.[1]

- **بالنسبة للنشاط الزراعي:** يُحسب الدخل الخاضع للضريبة اعتمادًا على نوع المزروعات، المساحة المغروسة، والمردود المتوسط للهكتار، وذلك استنادًا إلى تعريفات تُحدَّد سنويًا من قِبل لجنة ولائية تتكوّن من:
  - ✓ ممثل عن الإدارة الجبائية؛
  - ✓ ممثل عن مديرية الفلاحة.

تأخذ هذه اللجنة بعين الاعتبار المردودية النموذجية لكل هكتار، وكذلك التكاليف المرتبطة به حسب المنطقة، ويُحسب الدخل الفلاحي للنشاط الزراعي وفق الصيغة التالية:

[1] عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية، الجزائر، صفحات الزرقاء العالمية، 2021، ص 384

- **الدخل الفلاحي = (الثمن المتوسط للهكتار – التكاليف الهكتار) × المساحة المزروعة**

- **بالنسبة لنشاط تربية الحيوانات:** يتم احتساب الدخل الخاضع للضريبة على أساس عدد رؤوس الحيوانات حسب كل فصيلة، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة التجارية المتوسطة لكل نوع، بعد تطبيق تخفيض 60% بموجب القانون، ويُحسب الدخل الفلاحي المتعلق بتربية الحيوانات باستخدام العلاقة التالية:

- **الدخل الفلاحي = (القيمة التجارية المتوسطة – قيمة التخفيض) × عدد رؤوس الحيوانات**

بالنسبة لأنشطة تربية الدواجن، النحل، الأرانب، والحلزون، إضافةً إلى استغلال الفطريات، يتم احتساب الدخل الصافي الخاضع للضريبة بطريقة مبسطة، وذلك من خلال تطبيق تعريفة متوسطة يتم تحديدها حسب كل نشاط، على أساس عدد الوحدات المنتجة أو الكميات المحققة فعليًا خلال السنة.

➢ **حساب ودفع الضريبة على المداخيل الفلاحية**

تُحسب الضريبة على المداخيل الفلاحية بناءً على جدول تصاعدي سنوي، يُحدَّد وفقًا لمستوى الدخل الخاضع للضريبة، كما يلي:[1]

الجدول رقم (02): جدول التصاعدي بالشرائح

الدخل الخاضع للضريبة	النسبة %
اقل من 240000 دج	0
من 240000 دج إلى 480000 دج	23
من 480000 دج إلى 960000 دج	27
من 960000 دج إلى 1920000 دج	30

[1]محمد صالح فروم، دور الجباية الفلاحية في التحصيل الضريبي، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 12، العدد 1، 2024، ص ص 293–294

من 1920000 دج إلى 3840000 دج	33
أكثر من 3840000	35

المصدر: قانون الضرائب المباشرة

يُلزم كل مكلف بالضريبة في إطار النشاط الفلاحي بتسديد دفعة مؤقتة تعادل 30% من الاشتراكات المستحقة عليه برسم آخر سنة تم فرض الضريبة عنها، ويجب دفعها خلال السنة الجبائية في الفترة الممتدة من 20 سبتمبر إلى 20 أكتوبر، وذلك عن طريق قسيمة الدفع التي تُستخرج من موقع المزرعة.

أما رصيد التصفية الناتج عن العملية التي تقوم بها مصالح الضرائب، فيتم تحصيله من خلال القوائم المستحقة الدفع في اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يلي شهر إدراجها في التحصيل.

كما أنه لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة عن كل سنة مالية عن حد أدنى مقدر بـ 10.000 دج، بغض النظر عن النتيجة المحقق، ويتم تحصيل هذا الحد الأدنى الثابت بنفس طريقة رصيد التصفية، أي في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي لشهر التحصيل.[1]

- **التزامات جبائية**

يتوجب على كل مستثمر في المجال الفلاحي أو مربي للمواشي تقديم تصريح خاص بإيراداته الفلاحية، باستخدام النموذج G15، وذلك لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميًا، أي التابعة لمكان تواجد المستثمرة الفلاحية، يجب إيداع هذا التصريح في أجل أقصاه 1 مارس من كل سنة.

ويتعين أن يتضمن التصريح المعلومات التالية بشكل دقيق[2]:

[1] المديرية العامة للضرائب، "الجباية الفلاحية"، تم الاطلاع عليه بتاريخ 17 جويلية 2025، عبر الموقع الرسمي: https://www.mfdgi.gov.dz/aljbayt-alflahyt

[2] عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 384

- المساحات المزروعة، حسب نوع المزروعات (مثل: البطاطا، الطماطم، الجزر، عباد الشمس...)؛
- عدد الأشجار المثمرة المغروسة، مصنفة حسب النوع (كالحمضيات، الزيتون، التين...)؛
- عدد رؤوس الحيوانات لكل فصيلة (مثل: الأبقار، الأغنام، الماعز، الدواجن، الأرانب...)؛
- عدد خلايا النحل بالنسبة لنشاط تربية النحل؛
- الكميات المحققة من أنشطة أخرى مثل تربية المحار، استغلال بلح البحر، وزراعة الفطريات.

2) الضريبة على أرباح الشركات

- **تعريف الضريبة على أرباح الشركات**

تنص المادة "135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" على فرض ضريبة سنوية تُطبق على مجموع الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتمتاز هذه الضريبة بعدد من الخصائص الأساسية، فهي:[1]

- ضريبة وحيدة تُفرض مرة واحدة على نفس الربح؛
- ضريبة سنوية تُستحق عن كل سنة مالية؛
- ضريبة نسبية تُحتسب وفقًا لنسبة مئوية من الربح المحقق؛
- وتعتمد أساسًا على التصريح الإجباري الذي يقدّمه المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية.

- **الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في المؤسسات الفلاحية**

يتمثل وعاء الضريبة على أرباح الشركات في المؤسسات الفلاحية في الربح الصافي الناتج عن النشاط الفلاحي، ويُحسب هذا الربح من خلال الفرق بين الإيرادات المحققة (مثل مبيعات المحاصيل، العائدات الناتجة عن تربية المواشي أو استغلال الأشجار المثمرة) والأعباء الفعلية التي

[1] أمينة بن خزناجي، صالح بزة، جباية المؤسسة دروس وتمارين محلولة، نفس المرجع السابق، ص 46

تتحملها المؤسسة الفلاحية في سياق نشاطها (كالنفقات العامة، المصاريف المالية، الضرائب، الرسوم...).

لكن قبل تحديد قيمة الضريبة، تُجرى التسويات الجبائية التي تتضمن:[1]

- ✓ إضافة التكاليف غير القابلة للخصم ضريبياً؛
- ✓ خصم الأعباء المعترف بها قانونًا والتي يمكن إنقاصها ضريبياً.

وبالتالي، فإن النتيجة الجبائية هي القاعدة التي تُطبّق عليها الضريبة، وفق العلاقة التالية:

- الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي × معدل الضريبة

أما بالنسبة للمؤسسات الفلاحية، فيُطبق عليها المعدل المحدد بـ: 19% لأن المؤسسات الفلاحية تمارس أنشطة إنتاج السلع الفلاحية بصفة رئيسية (كالزراعة أو تربية الحيوانات أو الأنشطة النباتية المرتبطة مباشرة بالإنتاج الفلاحي).

- ➢ **كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات في المؤسسات الفلاحية**

تخضع المؤسسات الفلاحية التي تُحسب ضمن النظام الحقيقي لضريبة أرباح الشركات (IBS)، ويتم تسديد هذه الضريبة من خلال نظام يعتمد على أقساط مسبقة (تسبيقات على الحساب)، يليها رصيد التصفية النهائي.[2]

تُدفع هذه التسبيقات دون إشعار مسبق، وذلك باستعمال التصريح الشهري رقم G50، وفق التواريخ التالية:

الجدول رقم (03): تسبيقات ضريبة على أرباح الشركات

رقم التسبيق	فترة الدفع	طريقة الحساب

[1] نفس المرجع السابق، ص 47

[2] عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص ص 271-272

التسبيق الأول	من 20 فيفري إلى 20 مارس	30% من الضريبة المستحقة عن السنة (ن – 2)
التسبيق الثاني	من 20 ماي إلى 20 جوان	30% من الضريبة المستحقة عن السنة (ن – 1)
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	30% من الضريبة المستحقة عن السنة (ن – 1)

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على قانون الضرائب المباشرة

بالنسبة للمؤسسات الفلاحية المنشأة حديثًا، يُقدّر كل تسبيق بـ 30% من الضريبة المحتسبة على أساس 5% من رأس المال الاجتماعي المحرر.

يُسدّد الرصيد المتبقي من الضريبة خلال الفترة الممتدة من 1 ماي إلى 20 ماي من السنة الموالية (ن+1)، ويُصرّح به عبر التصريح السنوي G50.

– يُحسب هذا الرصيد كما يلي: الضريبة النهائية المستحقة – مجموع التسبيقات المدفوعة خلال السنة.

كما تُصرّح المؤسسات الفلاحية بالأرباح الخاضعة للضريبة من خلال:

– الملف الجبائي السنوي (Liasse fiscale) الذي يُقدَّم في 30 أفريل كأقصى حد؛

– التصريح السنوي G04 الخاص بضريبة أرباح الشركات.

➢ **إعفاءات الضريبة على أرباح الشركات للمؤسسات الفلاحية**

تستفيد بعض المؤسسات الفلاحية، لاسيما التعاونيات، من إعفاءات ضريبية هامة تشمل كلًا من الضريبة على أرباح الشركات، وذلك وفقًا لما تنص عليه القوانين والتنظيمات الجبائية المعمول بها، وتشمل هذه الإعفاءات:[1]

[1] محمود كبيش، محمد حيمران، عبد الرزاق لعريوي، الالتزامات المحاسبية والجبائية للتعاونيات الفلاحية، مرجع سبق ذكره، ص 26

- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء، وكذا الاتحادات التابعة لها، شريطة حصولها على اعتماد من المصالح المختصة التابعة للوزارة المكلفة بالفلاحة، وأن تُسيَّر وفقًا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط نشاطها، ويُستثنى من هذا الإعفاء كل العمليات المحققة مع مستعملين غير شركاء.
- الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتجات الفلاحية، إضافة إلى اتحاداتها المعتمدة بنفس الشروط، تستفيد هي الأخرى من الإعفاء، باستثناء:
  - ✓ المبيعات المنجزة في محلات التجزئة المنفصلة عن المؤسسة الأصلية؛
  - ✓ التحويلات التي تخص المنتجات أو المنتجات الفرعية، باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان أو الحيوان، أو التي يمكن استعمالها كمواد أولية في النشاط الفلاحي أو الصناعي؛
  - ✓ العمليات التي تتم مع مستعملين غير شركاء، سواء كانت مرخصة أو تمت بقبول إلزامي من طرف التعاونية.
- يمتد الإعفاء كذلك ليشمل العمليات التي تقوم بها تعاونيات الحبوب واتحاداتها بالتعاون مع الديوان الجزائري المهني للحبوب، وتشمل هذه العمليات، شراء، بيع، تحويل أو نقل الحبوب، سواء تم ذلك بشكل مباشر أو عبر تعاونيات أخرى، في إطار برامج معتمدة من الديوان أو بموجب ترخيص منه.

3) الرسم على القيمة المضافة[1]

- **تعريف الرسم على القيمة المضافة:**

الرسم على القيمة المضافة (TVA) هو ضريبة غير مباشرة تُفرض على القيمة المضافة في مختلف مراحل إنتاج وتوزيع السلع وتقديم الخدمات، ويدفعها المستهلك النهائي بشكل غير مباشر

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الرسوم على رقم الأعمال (CTCA)، أمر رقم 01/2025، منشور في الجريدة الرسمية، ص ص 4-19

من خلال السعر الإجمالي للمنتج أو الخدمة، بينما يتولى المتعاملون الاقتصاديون تحصيلها لفائدة الإدارة الجبائية.

- **نطاق الرسم على القيمة المضافة في النشاط الفلاحي**

يُعد النشاط الفلاحي الإنتاجي المباشر أي العمليات التي يقوم بها الفلاح لإنتاج وبيع المنتجات الفلاحية الأولية مثل الحبوب، الخضر، الفواكه، اللحوم، الحليب، وغيرها خارج نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة أو معفى منه، وفقًا للمادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال، لكن بمجرد دخول هذه المنتجات في مسار التوزيع، خاصة من خلال البيع بالجملة عن طريق الوسطاء، فإنها تصبح خاضعة لهذا الرسم.

- **النسبة المطبقة على النشاط الفلاحي**

رغم الإعفاء العام، يُطبّق معدل مخفض قدره 9% على عمليات البيع المتعلقة بمجموعة من المنتجات الفلاحية أو مشتقاتها، شريطة أن تكون هذه المنتجات مدرجة ضمن الجدول الملحق بالمادة 23 من القانون، ومن بين هذه المنتجات:

- الحيوانات من البقر والغنم والماعز؛
- الخضر والفواكه الطازجة؛
- الحبوب والبقول الجافة؛
- الأسمدة، المبيدات، البذور، الشتلات.

كل عملية لا تدخل ضمن نطاق الإعفاء أو النسب المخفضة، تُخضع تلقائيًا للمعدل العادي للرسم على القيمة المضافة المقدّر بـ 19%، ولا يمكن اعتبارها معفاة ما لم يُنص القانون على ذلك صراحة.

- **الإعفاءات الخاصة**

تنص نفس الأحكام على إعفاء تام من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لبعض المنتجات والعمليات، من بينها:

- الإبل؛
- الحصادات الدارسة المصنوعة محليًا؛
- عمليات بيع الشعير والذرة؛
- منتجات الأعلاف المُدرجة في الوضعيات أغذية المواشي والدواجن المنتجة محليًا.

4) الرسم العقاري

يُفرض على الأراضي الفلاحية رسم خاص بالإشهار العقاري، يتم احتسابه وفق مبالغ ثابتة منصوص عليها في الجدول الملحق بالمادة 353-2 من قانون التسجيل كالتالي:[1]

الجدول رقم (04): قيم الرسم العقاري

المساحة	الرسم المطبق
أقل من 5 هكتارات	3000 دج
من 5 هكتارات إلى 10 هكتارات	6000 دج
أكثر من 10 هكتارات	9000 دج

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على قانون الضرائب المباشرة

[1] المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، الجباية الفلاحية، الموقع السابق

المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي والتنظيمي لنظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

يتطلب بناء نظام معلومات محاسبي فعّال داخل المؤسسات الفلاحية فهمًا دقيقًا لأسسه النظرية ومقوماته التطبيقية، ويشمل هذا الفهم توضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بالنظام، والخصائص التي تميّز نشاطه في البيئة الفلاحية، بالإضافة إلى مكوناته وشروط نجاحه، يهدف هذا المبحث إلى تقديم تصور شامل يمكّن من استيعاب طبيعة النظام المحاسبي الفلاحي ومتطلبات تفعيله وفق خصوصيات القطاع الفلاحي.

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي

تُعتبر المفاهيم الأساسية مدخلًا ضروريًا لفهم الإطار النظري الذي يستند إليه نظام المعلومات المحاسبي، فمن أجل الإلمام بطبيعة هذا النظام ووظائفه وأهميته داخل المؤسسة، لا بد أولًا من توضيح مجموعة من المصطلحات المحورية ذات العلاقة الوثيقة به، مثل مفهوم النظام، والبيانات، والمعلومات، والمعلومة المحاسبية.

الفرع الأول: مفاهيم أساسية لنظام المعلومات

أولا: تعريف النظام

يُعرّف النظام بأنه "مجموعة من العناصر والأجزاء التي ترتبط وتعمل معًا بشكل منسجم، من أجل تحقيق هدف محدد أو مجموعة من الأهداف".[1]

ثانيا: تعريف البيانات

[1] عبد العزيز السيد مصطفى وآخرون، نظم معلومات المحاسبية مدخل تطبيقي عملي، القاهرة، 2019، ص 8

يمكن النظر إلى البيانات على أنها تمثيلات أولية لأحداث أو وقائع اقتصادية، عادة ما تكون في شكل أرقام أو رموز تعكس مظاهر مختلفة من نشاط المؤسسة، وتفتقر البيانات في حالتها الأولية إلى المعنى الكامل، ما لم تُخضع لعمليات معالجة وتنظيم وفق قواعد وإجراءات محددة.[1]

ثالثا: تعريف المعلومات

تُعرّف المعلومات على أنها بيانات تمت معالجتها وفق قواعد وإجراءات محددة، بهدف إنتاج نتائج تحمل معنى وقيمة للمستخدم، وبفضل هذه المعالجة تكتسب البيانات بعدًا معرفيًا يُمكّن متخذ القرار من فهم الواقع بشكل أفضل، ويُساهم في تقليص درجة عدم التأكد في اتخاذ القرارات.

فالمعلومة تُعد أداة أساسية لدى مختلف الفاعلين في بيئة اتخاذ القرار، إذ تمكّنهم من قراءة الواقع وتحليله، فعلى سبيل المثال رقم الأعمال لوحده لا يمثل معلومة مفيدة بحد ذاته، لكنه يُعد "بيانًا" خامًا، أما إذا قارناه برقم أعمال فترة سابقة، فإنه يصبح معلومة ذات دلالة، تعكس اتجاه المبيعات، سواء بالزيادة أو التراجع، وهو ما يُساعد متخذ القرار في ضبط وتوجيه استراتيجية المبيعات للفترة القادمة.[2]

رابعا: تعريف نظام المعلومات

يُقصد بنظام المعلومات ذلك الإطار المتكامل الذي يضم مجموعة من الأفراد، والوسائل المادية، والإجراءات التنظيمية، إضافة إلى البرمجيات وقواعد البيانات، والتي تتفاعل فيما بينها سواء بشكل يدوي أو آلي بهدف جمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها، ثم إيصالها في الوقت المناسب إلى المستفيدين منها لدعم عملية اتخاذ القرار.[3]

---

[1] عبد العاطي عبد المنصف وآخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، القاهرة، ص 34

[2] عبد العاطي عبد المنصف وآخرون، نفس المرجع السابق، ص 35

[3] سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، الأردن، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2008، ص 35

الفرع الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

أولا: تعريف المعلومة المحاسبية

تُعد المعلومة المحاسبية من الموارد الأساسية داخل المؤسسة، وتكمن قيمتها الحقيقية في مدى ما تقدمه من فائدة في دعم المؤسسة، سواء في صياغة استراتيجيات فعّالة أو في تنفيذها بنجاح، كما تُسهم بشكل مباشر في اتخاذ قرارات استثمارية مدروسة تحقق أهداف المؤسسة على المدى القصير والطويل.[1]

ثانيا: خصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

تلعب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية دورًا أساسيًا في ضمان جودة البيانات المقدّمة ضمن القوائم المالية، إذ تُمكّن المستخدمين من اتخاذ قرارات مبنية على أسس سليمة، وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من هذه الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية، نعرضها كما يلي:[2]

1) **الملاءمة:** تشير الملاءمة إلى قدرة المعلومات على التأثير في قرارات المستخدمين من خلال مساعدتهم على التنبؤ بالنتائج المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة، ولكي تكون المعلومات ملائمة، يجب أن تصل في الوقت المناسب، وأن تتيح إمكانية التنبؤ والتخطيط استنادًا إلى معطيات دقيقة.
2) **التمثيل الصادق:** يجب أن تعبر المعلومات بدقة عن المعاملات المالية والأحداث التي وقعت بالفعل، وتتحقق هذه الخاصية من خلال ما يلي:

[1] نور الدين بهلول، دور المعلومة المحاسبية في تحسين الأداء الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 2، العدد 1، 2011، ص 284

[2] عطا الله أحمد الحسبان، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، عمان، دار اليازوري، 2013، ص ص 27-28

- **الجوهر فوق الشكل:** يتم التعامل مع المعاملات على أساس حقيقتها الاقتصادية وليس فقط على أساس شكلها القانوني، لضمان أن تعكس القوائم المالية واقع النشاط الفعلي؛
- **الحياد:** ينبغي أن تكون المعلومات موضوعية وغير منحازة لأي طرف؛
- **التحفظ (الحيطة والحذر):** يُراعى في إعداد المعلومات المحاسبية درجة من الحذر عند وجود عدم يقين، لتفادي المغالاة أو التقليل غير المبرر؛
- **الاكتمال:** يتعين أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية كاملة بقدر الإمكان، ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، لأن غياب جزء من المعلومات قد يؤدي إلى تقديم صورة غير دقيقة أو مضللة.

3) **القابلية للفهم:** تفترض هذه الخاصية أن مستخدمي المعلومات يتمتعون بخلفية معقولة في مجالات الأعمال والمحاسبة. وعليه، ينبغي أن تُعرض المعلومات بطريقة واضحة وبسيطة تسهّل فهمها من طرف المعنيين بها.

4) القابلية للمقارنة: تُتيح هذه الخاصية للمستخدمين إمكانية مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بين فترات زمنية مختلفة أو مع مؤسسات أخرى. لتحقيق ذلك، من الضروري الالتزام بمبدأ الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، ما يعزز دقة المقارنة وموثوقيتها، ويدعم عملية اتخاذ قرارات فعالة في مجالات الاستثمار أو التقييم المالي.

5) **قابلية التحقق:** تعني أن المعلومة المحاسبية يمكن التحقق منها بطريقة مستقلة، أي أنه يمكن لمحاسبين أو مدققين مختلفين، باستخدام نفس البيانات والأساليب، أن يصلوا إلى نفس النتائج أو نتائج متقاربة، مما يزيد الثقة في تلك المعلومات؛

6) التوقيت المناسب: يجب تقديم المعلومات في الوقت المناسب لضمان فعاليتها في دعم القرارات.

ثالثا: تعريف نظام المعلومات المحاسبي

يُعد نظام المعلومات المحاسبي مكونًا أساسيًا ضمن نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية، حيث يتولى مهمة جمع البيانات المالية من مصادر داخلية وخارجية، ثم معالجتها وتحويلها إلى معلومات مالية تُستخدم في اتخاذ القرارات من قِبل الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

هذا النظام لا يعمل بمعزل عن نظام المعلومات الإداري، بل يُعد أحد أنظمته الفرعية الرئيسية، بل وأهمها، لما له من دور شامل في تغطية مختلف أنشطة المؤسسة، إذ يُزوّد كافة المستويات الإدارية من الإدارة التشغيلية إلى الإدارة العليا بالمعلومات المحاسبية الضرورية لمتابعة الأداء اليومي، وتقييم الكفاءة، واتخاذ قرارات استراتيجية كالموازنات الرأسمالية والاستثمارات طويلة الأجل.

كما يتميز نظام المعلومات المحاسبي بتفاعله وتكامله مع باقي الأنظمة الفرعية مثل نظم الإنتاج، الموارد البشرية، التمويل والتسويق، مما يعزز من دوره المحوري في دعم الأداء العام للمؤسسة.[1]

المطلب الثاني: مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي في النشاط الفلاحي

تُشكّل خصوصية النشاط الفلاحي تحديًا حقيقيًا في إعداد نظم معلومات محاسبية تتلاءم مع طبيعته المتغيرة والمعقدة، لذا برز نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي كأداة متخصصة تُمكّن المؤسسات الفلاحية من تتبّع العمليات المالية وتحليل نتائجها بشكل فعّال، ويتطلب فهم هذا النظام التطرق إلى مفهومه، وأبعاده الوظيفية، والأهمية التي يكتسيها في محيط الإنتاج الفلاحي، إضافة إلى أهدافه وخصائصه التي تميّزه عن باقي الأنظمة المحاسبية الأخرى.

[1] أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 47

الفرع الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

أولا: تعريف نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

يُعد نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي أحد الفروع المتخصصة لنظام المعلومات المحاسبي، يُعنى بجمع وتنظيم ومعالجة البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الفلاحي، وتحويلها إلى معلومات وتقارير مفيدة لصنّاع القرار داخل المؤسسات الفلاحية[1].

كما يعتبر أنه النظام الذي يرتكز على سلسلة من الإجراءات والعمليات المترابطة التي تهدف إلى تسجيل وتقييم وتصنيف المعاملات الفلاحية، وإعداد القوائم المالية المختلفة التي تعكس بصورة شفافة ودقيقة الوضعية المالية للمؤسسة، ويولي هذا النظام اهتمامًا خاصًا بالأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات الفلاحية وغيرها من الخصائص التي تميّز القطاع الفلاحي.[2]

ثانيا: أهمية نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

تكمن أهمية نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي في قدرته على جمع وتحليل وتفسير البيانات المحاسبية المرتبطة بالإنتاج الفلاحي، مما يُمكّن من احتساب التكلفة الحقيقية للإنتاج، وتقييم مستوى الإنتاجية، ومراقبة الأداء في مختلف مراحل العملية الفلاحية، وهو بذلك يمثل وسيلة فعّالة لترشيد استخدام الموارد وتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والواقع العملي، من خلال بنية معلوماتية متكاملة تُعزز من كفاءة التسيير وتُسهم في ضمان استمرارية النشاط الفلاحي وتحقيق أداء مستدام.

---

[1]Gary D. Schnitkey, Marvin T. Batte, and Eugene Jones, "Farm Accounting Systems and Information Usage", Review of Agricultural Economics, Vol. 13, No. 1, 1991, p. 110.

[2] حمزة بوعيشاوي، محمد العربي قزون، هواري سويسي، دراسة وتحليل لمرتكزات النظام المحاسبي المالي الزراعي الجزائري على ضوء التجربة الفرنسية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، 2024، ص ص 81-82

وفي غياب نظام معلومات محاسبي منظم، تُواجه المؤسسات الفلاحية صعوبات كبيرة في الحصول على بيانات موثوقة، مما يؤدي إلى قرارات مرتجلة وتخطيط ضعيف، قد تكون له انعكاسات سلبية على المدى الطويل، أما عند تفعيل هذا النظام فإنه يُوفر أدوات تحليل دقيقة تساعد على تقدير التدفقات النقدية، ورصد التكاليف والإيرادات بشكل موضوعي، مما يُعزز من قدرة المؤسسة على مواجهة التحديات واتخاذ قرارات مدروسة وفعّالة.

إن نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي لا يقتصر فقط على تسجيل العمليات، بل يُشكل دعامة حقيقية للإدارة الرشيدة من خلال توفير معلومات تتميز بالملاءمة والموثوقية، وتُسهم في تفسير الأداء، تحليل المخاطر، وتوقع النتائج المستقبلية. وهو ما يجعل من هذا النظام ضرورة استراتيجية لا غنى عنها لكل مؤسسة فلاحية تطمح لتحقيق التوازن بين الاستدامة الاقتصادية والكفاءة التشغيلية.[1]

ثالثا: أهداف نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

تتمثل أهداف نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الفلاحية فيما يلي:[2]

- **إنتاج تقارير مالية ومحاسبية دقيقة:** يهدف النظام إلى توفير تقارير شاملة تساعد على تحقيق أهداف الاستغلال الفلاحي، إذ تُعد هذه التقارير بمثابة المخرجات النهائية لعملية معالجة البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الفلاحي؛

[1]Zeki Doğan, Seçkin Arslan, and Ayşe Gül Köksal, "Historical Development of Agricultural Accounting and Difficulties Encountered in the Implementation of Agricultural Accounting", p. 107

[2]حاج مختار محمد خير الدين، نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 2، 2024، ص 44

- **ضمان دقة البيانات وجودة المخرجات:** يعتمد نجاح نظام معلومات محاسبي الفلاحي، على مدى دقة البيانات التي يعالجها وجودة التقارير الناتجة عنها، ويتحقق ذلك من خلال آليات مراجعة داخلية صارمة، تشمل التحقق من التسجيل الصحيح للعمليات مثل شراء الأسمدة أو بيع المنتجات الزراعية، والتأكد من صحة الترحيل والتلخيص في الحسابات.
- **دعم عمليات التخطيط والتقييم:** يساعد النظام المعلومات المحاسبي الفلاحي مختلف المستويات الإدارية على تحديد الأهداف ووضع خطط زراعية محكمة، سواء تعلق الأمر بتوسيع المساحات المزروعة، أو تحسين الإنتاج الحيواني، أو تقليص التكاليف، كما يمكّن من تقييم أداء الأنشطة الفلاحية ومقارنة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة، مما يعزز من كفاءة استغلال الموارد.
- **توفير المعلومات لاتخاذ قرارات إستراتيجية:** يلعب النظام دورًا مهمًا في مساعدة متخذي القرار عند مواجهة خيارات استراتيجية معقدة، كاختيار الاستثمار في الري بالتنقيط بدل الري بالغمر وذلك من خلال تحليل كميات كبيرة من المعطيات وتقدير المخرجات المحتملة لكل بديل، مما يسهم في اختيار أنجع الاستراتيجيات الممكنة.

الفرع الثاني: خصائص نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

يتميز نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي بمجموعة من الخصائص التي تجعله ملائمًا لطبيعة النشاط الفلاحي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

– تحقيق درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية، لا سيما تلك المرتبطة بدورات الإنتاج الفلاحي المتغير؛

[1] فريد كورتل، خالد الخطيب، نظم المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2015، ص ص 66-67

- توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، بما يساعد في اتخاذ قرارات آنية كاختيار توقيت الزرع أو التسميد؛
- دعم الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم، خصوصًا في تتبع استعمال الموارد الفلاحية ومردودية المواسم؛
- تمكين الإدارة من وضع خطط مستقبلية مبنية على بيانات واقعية تخص الإنتاج والاستثمار الفلاحي؛
- سهولة استرجاع البيانات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات السابقة، ما يسهل في مقارنة مردودية المواسم الفلاحية المختلفة؛
- التمتع بقدر كافٍ من المرونة والتكيّف، يسمح بتعديل النظام حسب متطلبات كل مرحلة أو تغير في بيئة النشاط الفلاحي.

الفرع الثالث: وظائف نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

يُؤدي نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي مجموعة من الوظائف الجوهرية التي تُمكّن المؤسسات الفلاحية من تسجيل وتحليل وتحويل البيانات إلى معلومات تدعم اتخاذ القرار. ويمكن تلخيص هذه الوظائف فيما يلي:[1]

- **جمع البيانات:** تبدأ هذه الوظيفة بتحديد نوعية البيانات الفلاحية اللازمة مثل كميات الإنتاج، التكاليف، المدخلات والمخرجات، ثم جمعها من مصادرها كالحقل أو المخزن أو نقاط البيع، تُسجّل البيانات باستخدام مستندات (مثل فواتير شراء البذور أو أذونات الجني)، سواء ورقيًا أو إلكترونيًا، وتُرمز وتُصنف حسب المعايير (مثل تصنيف حسب نوع الزراعة أو المنطقة)، كما يتم التحقق من صحتها وتحويلها لتهيئتها للمعالجة.

[1] مدحت عبد الرشيد وآخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ص 49–59.

- **تشغيل البيانات:** تشمل معالجة البيانات الفلاحية من خلال الفرز (مثل ترتيب المنتجات حسب النوع أو التاريخ)، والقيام بعمليات حسابية (كحساب تكلفة الهكتار أو قيمة الإنتاج)، وأيضًا تلخيص البيانات لتقديم مؤشرات إجمالية (كمجمل الإنتاج اليومي أو الموسمي).
- **إدارة البيانات:** لا تُشغل البيانات الفلاحية مباشرة، بل تُخزن بطريقة منظمة، إما مؤقتًا أو لأجل طويل، ويتم تحديثها باستمرار (كإضافة محصول جديد أو تعديل بيانات التربة)، وتُسترجع هذه البيانات عند الحاجة لأغراض التسيير والتخطيط الزراعي.
- **رقابة وحماية البيانات:** نظراً لحساسية البيانات الفلاحية (مثل أسعار المنتجات أو كميات المخزون)، تُوضع ضوابط لضمان سريتها وسلامتها من الأخطاء أو التلاعب، ويُراعى أن تشمل هذه الرقابة كل المراحل، من الجمع وحتى إصدار التقارير.
- **إنتاج وتوصيل المعلومات:** تتمثل هذه الوظيفة في تحويل البيانات المعالجة إلى معلومات مفيدة لمتخذي القرار الفلاحي (مثل مقارنة مردودية المحاصيل أو تحليل تكلفة الإنتاج)، تُجمّع المعلومات وتُنقل إلى الجهات المعنية، وتُعرض في تقارير واضحة وملائمة زمنياً، تُساعد الفلاح أو المدير على اتخاذ قرارات مبنية على بيانات دقيقة.

المطلب الثالث: مكونات ومقومات نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

يُعد نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي منظومة مترابطة تتطلب توفر مكونات مادية وتنظيمية وبشرية لضمان كفاءتها، ويُسهم فهم هذه المكونات والمقومات في تعزيز فعالية النظام داخل بيئة النشاط الفلاحي. كما يساعد في التعامل مع تعقيد العمليات وتنوع مصادر البيانات، يهدف هذا المطلب إلى عرض العناصر الأساسية والضوابط اللازمة لضمان نجاح النظام في دعم المؤسسة الفلاحية.

الفرع الأول: مكونات نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

يُعد نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي نظامًا ماديًا ملموسًا، يتطلب توفر مجموعة من الموارد والمكونات التي تمكّنه من أداء وظائفه بكفاءة، وتشمل هذه المكونات جوانب مادية وتنظيمية تعمل بشكل مترابط لتحويل البيانات إلى معلومات محاسبية ذات فائدة، خاصة في بيئة النشاط الفلاحي التي تتطلب دقة في المتابعة وسرعة في اتخاذ القرار، وتتمثل أبرز هذه المكونات فيما يلي:[1]

- **وحدة المعالجة:** وهي الوسيلة المادية التي يتم من خلالها تحويل البيانات الأولية إلى معلومات قابلة للاستخدام، وقد تُنجز هذه العملية باستخدام الحاسوب أو عن طريق التسجيل اليدوي في الدفاتر المحاسبية، حسب طبيعة المؤسسة، في النشاط الفلاحي، يمكن أن تتعلق هذه البيانات مثلًا بكميات الأعلاف الموزعة على الحيوانات أو عدد ساعات العمل المنجزة في الحقول أو عدد رؤوس الماشية؛
- **قاعدة البيانات:** تضم كافة البيانات التي تم تخزينها سابقًا، سواء إلكترونيًا أو ورقيًا عبر السجلات المحاسبية، وتكتسي هذه القاعدة أهمية خاصة في المؤسسات الفلاحية التي تحتاج إلى تتبع دورات الإنتاج المتكررة ومقارنة نتائج المواسم السابقة؛
- **الإجراءات:** تمثل تسلسل الخطوات اللازمة لمعالجة البيانات داخل النظام، ويمكن أن تُنجز هذه الإجراءات بشكل آلي أو يدوي، وهي ضرورية لضمان انتظام العمليات المحاسبية، مثل تسجيل مصاريف الصيانة الدورية للعتاد الفلاحي أو إثبات الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات الفلاحية؛
- **وحدات إدخال وإخراج البيانات:** تُستخدم هذه الوحدات في تخزين البيانات واسترجاعها، سواء عن طريق أنظمة إلكترونية أو من خلال السجلات التقليدية، في السياق الفلاحي تشمل هذه البيانات

[1] السيد عبد المنعم محمد ديبان وآخرون، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الاقتصاد، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2019، ص ص 25-26.

على سبيل المثال كميات المياه المستعملة في الري، أو مخرجات الإنتاج المحقق في نهاية الموسم، تاريخ الزرع، كميات الأسمدة المستعملة، أو الكميات المبيعة من المحصول؛

- **موارد أخرى:** تشمل هذه الموارد تكاليف الاستثمار الأولي في النظام، والأصول الثابتة المرتبطة به، بالإضافة إلى العنصر البشري مثل المحاسبين والموظفين القائمين على تشغيل النظام، وتبرز هنا أهمية ضمان تمويل دائم لتغطية النفقات السنوية المرتبطة بتسيير النظام، خصوصًا في المؤسسات الفلاحية التي تعرف تفاوتًا في الإيرادات بين المواسم.

الفرع الثاني: مقومات نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

يُعد نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي أداة أساسية لتمكين متخذي القرار داخل المؤسسات الفلاحية من الوصول إلى البيانات والمعلومات التي يحتاجونها لفهم النشاط وتوجيهه بفعالية، ولكي يحقق هذا النظام أهدافه بكفاءة، لا بد من توفر مجموعة من العناصر الأساسية التالية:

1) المجموعة المستندية

تُعد المجموعة المستندية إحدى الركائز الأساسية التي يقوم عليها نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي، إذ تمثّل الوسيلة الرسمية لإثبات العمليات المالية التي تتم داخل المؤسسة الفلاحية أو في تعاملاتها مع الأطراف الخارجية، وتشكّل هذه المستندات دليلًا مادياً يؤكد صحة البيانات المسجلة بشأن مختلف المعاملات، وتُقسم عادة إلى نوعين:[1]

- **مستندات داخلية:** وهي المستندات التي يتم إعدادها داخل المؤسسة الفلاحية من قبل العاملين بها، ويعتمد شكلها ومضمونها على طبيعة النشاط الفلاحي والهدف من استخدامها، ومن بين هذه المستندات:
  - وصل تسليم الأعلاف أو الأسمدة من المخزن إلى المزرعة؛

[1] أشرف صالح سليمان وآخرون، نظم معلومات محاسبية، القاهرة، 2020، ص ص 195-196

- طلبات شراء البذور أو الأسمدة الفلاحية؛
- وصل تسليم المنتَج إلى المخزن؛
- وثيقة تسجيل كمية المحصول المجني في نهاية الدورة الإنتاجية؛
- مستندات تسجيل مصاريف التشغيل اليومية.

➢ **مستندات خارجية:** هي المستندات التي تُعدّها جهات خارجية تتعامل مع المؤسسة الفلاحية، ويُستفاد منها في إثبات عمليات أو تنفيذ تعليمات صادرة عن هيئات رسمية أو شركاء اقتصاديين، وقد تكون مرتبطة بإجراءات تنظيمية أو معاملات مالية، ويعتمد مضمونها على طبيعة العلاقة مع الطرف الخارجي، ومن بين هذه المستندات:

- فواتير شراء الآلات الفلاحية (مثل الجرارات أو آلات الحصاد)؛
- إيصالات تسديد فواتير الكهرباء أو المياه المستعملة في أنشطة الري أو تشغيل البيوت البلاستيكية؛
- شهادات التحاليل المخبرية للتربة أو البذور الصادرة عن مخابر معتمدة؛
- التعليمات الوزارية أو التنظيمية الخاصة بتسعير المنتجات الفلاحية أو توزيع الدعم الزراعي؛
- مستندات التوريد من التعاونيات الفلاحية (مثل كشوفات توزيع الأسمدة أو الأعلاف المدعمة).

2) المجموعة الدفترية

تُعد المجموعة الدفترية أحد المقومات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي الفلاحي، حيث تُستخدم لتسجيل وتبويب وتحليل البيانات المالية الخاصة بنشاط المؤسسة الفلاحية، وتُصنف هذه المجموعة إلى ثلاث فئات رئيسية:[1]

[1] عاطف محمد العوام، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت الخدمية، القاهرة، 2015، ص ص 19-20

- **دفاتر اليومية:** تُستخدم لتسجيل العمليات المحاسبية حسب تسلسلها الزمني فور حدوثها، وتشمل دفتر اليومية العامة، إلى جانب دفاتر يومية مساعدة أو متخصصة بحسب الطريقة المحاسبية المتبعة في المؤسسات الفلاحية، قد تُستخدم هذه الدفاتر لتسجيل عمليات مثل شراء الأسمدة أو بيع المنتجات الزراعية، حيازة على أصول حيوانية.
- **دفاتر الأستاذ:** تهدف إلى تبويب العمليات المالية حسب طبيعتها، وتشمل دفتر الأستاذ العام بالإضافة إلى دفاتر الأستاذ المساعدة، يُعتمد عليها لتجميع المعلومات الخاصة بالحسابات المختلفة، كحسابات الإنتاج النباتي، تربية المواشي، أو تكاليف الري والصيانة.
- **الدفاتر الإحصائية والرقابية:** وهي دفاتر مخصصة لمتابعة وتحليل بيانات إحصائية محددة، لا تدخل ضمن الدورة المحاسبية التقليدية، لكنها تُستخدم لأغراض رقابية وتسييرية، في النشاط الفلاحي، يمكن أن تشمل هذه الدفاتر بيانات حول المساحات المزروعة، معدلات إنتاج الهكتار، أو مؤشرات تطور الإنتاج الحيواني.

3) دليل الحسابات

يُعد دليل الحسابات من الأدوات الأساسية في بناء نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي، حيث يتمثل في قائمة أو كشف منظم يتضمن الحسابات المعتمدة والمستخدمة في تسجيل وتبويب المعاملات المالية، يُصنَّف هذا الدليل إلى مجموعات متجانسة وفقًا لطبيعة الحسابات، مثل الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات، وحقوق الملكية، مع الأخذ في الاعتبار خصوصية النشاط الفلاحي وتنوع أنشطته (كالإنتاج النباتي، الحيواني).

يساهم وجود دليل حسابات دقيق في تسهيل عملية التوجيه المحاسبي، وتمكين النظام من حصر الحسابات التي يتم التعامل معها، بما يعزز من دقة التسجيل ويُسهم في إعداد تقارير مالية

ذات مصداقية، ولكي يكون دليل الحسابات فعّالًا، ينبغي أن يتصف بمجموعة من الخصائص، من أبرزها:[1]

- **الشمول:** أي أن يضم كافة أنواع الحسابات المتعلقة بالنشاط الفلاحي، مثل حسابات الأسمدة، المحاصيل، الأعلاف، الحيوانات، الأشجار، الآلات، وغيرها، بما يُلبي احتياجات الإدارة من بيانات مالية واضحة وشاملة؛
- **المرونة:** يُصمم الدليل بطريقة تتيح إدخال تعديلات أو إضافة حسابات جديدة لم تكن مستخدمة سابقًا، كإضافة حساب لنشاط جديد كزراعة الأشجار المثمرة أو تربية النحل؛
- **الثبات:** الحفاظ على استقرار أسماء الحسابات وأرقامها، لتسهيل المقارنة بين الفترات المحاسبية المختلفة، وعدم إرباك المستخدمين أو التقارير بفعل تغييرات غير ضرورية؛
- **الفعالية:** تمكين المؤسسة من متابعة الحسابات بدقة، ما يُسهم في الرقابة المالية على الأنشطة الفلاحية المتنوعة، مثل متابعة كلفة الإنتاج لكل دورة زراعية؛
- **الاقتصاد في النفقة:** أن يكون إعداد الدليل وتشغيله متناسبًا مع الموارد المتاحة، بحيث يُحقق فائدة واضحة دون تحميل المؤسسة تكاليف مفرطة أو تعقيد غير مبرر.

4) القوائم والتقارير المالية

يتضمن نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي مجموعة من القوائم والتقارير المالية التي تُعد بمثابة وسيلة لنقل المعلومات المالية إلى مستخدميها داخل المؤسسة وخارجها، وتُعتبر هذه القوائم من أهم مخرجات النظام، إذ تمكّن من متابعة الأداء واتخاذ القرارات بشكل مدروس.[2]

ويمكن تصنيف هذه التقارير إلى نوعين:

---

[1] أشرف صالح سليمان وآخرون، نظم معلومات محاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 195

[2] طه الطاهر إبراهيم وآخرون، تصميم النظم المحاسبية، مركز جامعة القاهرة، القاهرة، ص 71

- **تقارير شفوية:** وهي التي تُعرض شفهيًا أثناء الاجتماعات الإدارية، سواء على مستوى الإدارة التنفيذية أو الإدارة العليا، ويتم خلالها مناقشة المؤشرات المالية أو نتائج الحملات الفلاحية الموسمية أو تقديرات الإنتاج والتكاليف.
- **تقارير مكتوبة:** وهي تقارير تُوثّق بشكل رسمي وتُتاح لاستخدام عدة جهات في آن واحد، وتنقسم إلى:

- **تقارير داخلية:** تُوجّه إلى المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة، وتتناول موضوعات مثل تقارير متابعة استهلاك المدخلات الزراعية، تقارير الأداء الميداني في الحقول أو وحدات الإنتاج الحيواني، تقارير مراقبة التكاليف الزراعية، وغيرها من الوثائق التي تدعم الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية اليومية.
- **تقارير خارجية:** تُعد وسيلة تواصل مع الأطراف الخارجية كالمستثمرين، البنوك، أو الجهات الداعمة، وتشمل بشكل رئيسي القوائم المالية الأساسية مثل:
  - الميزانية المالية؛
  - جدول حسابات النتائج؛
  - جدول تدفقات الخزينة؛
  - جدول التغير في حقوق الملكية؛
  - الملاحق.

5) الإمكانيات البشرية والمادية

يُعد العنصر البشري من أهم ركائز نجاح النظام المحاسبي الفلاحي، حيث يعتمد تشغيل النظام على المحاسبين والموظفين المتخصصين الذين يمتلكون الكفاءة والخبرة في تسجيل وتقييم العمليات الفلاحية، سواء كانت زراعية أو حيوانية.[1]

أما الإمكانيات المادية، فتتمثل في الأدوات والتجهيزات التي تُستخدم في تنفيذ الأعمال المحاسبية، مثل الحواسيب، البرمجيات المحاسبية المتخصصة، والطابعات. تُسهم هذه الوسائل في تحسين جودة العمل، من حيث السرعة، الدقة، والقدرة على معالجة حجم كبير من البيانات، لا سيما في المؤسسات التي تتعامل مع حملات إنتاجية متداخلة أو مساحات زراعية واسعة.

6) تعليمات وضوابط الرقابة الداخلية

تتمثل هذه المقومات في مجموعة من التعليمات والإجراءات المحاسبية التي تنظم كيفية عمل النظام داخل المؤسسة الفلاحية، وتشمل هذه التعليمات ما يلي:[2]

- تحديد شكل ومحتوى المستندات المحاسبية، مثل بيانات المستند وعدد النسخ ومسارها داخل الدورة المستندية؛
- تنظيم استخدام المجموعة الدفترية سواء الورقية أو الإلكترونية؛
- توحيد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المستخدمة داخل المؤسسة؛
- تحديد طرق تقييم المخزون الفلاحي (كالأسمدة أو المحاصيل)، وحساب الإهلاك بالنسبة للعتاد الفلاحي، وتحديد تكلفة الزراعات الجارية في نهاية الدورة الإنتاجية؛
- توضيح الأهداف العامة للنظام المحاسبي وتوزيع المهام داخل القسم المالي.

[1] طه الطاهر إبراهيم وآخرون، تصميم النظم المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 71

[2] نفس المرجع السابق، ص 72

كما يشمل نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي مجموعة من الضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضمان دقة وسلامة تسجيل العمليات، وكشف الأخطاء أو محاولات التلاعب مبكرًا، ومن بين هذه الضوابط:

- ✓ اعتماد القيد المزدوج في تسجيل المعاملات؛
- ✓ تطبيق نظام المراجعة الدورية؛
- ✓ اعتماد الجرد المستمر لمخازن المدخلات والمنتجات.

الفرع الثالث: الاعتبارات والعوامل المؤثرة في تصميم نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي

يتطلب تصميم نظام معلومات محاسبي فعال في المؤسسات الفلاحية مراعاة مجموعة من الاعتبارات الجوهرية والعوامل المؤثرة التي تُسهم في تكييف هذا النظام مع طبيعة النشاط الفلاحي، وضمان كفاءته التشغيلية وملاءمته للأهداف التنظيمية، ويمكن تلخيص أهم هذه الاعتبارات والعوامل فيما يلي:[1]

1) دراسة طبيعة نشاط المؤسسة الفلاحية

قبل الشروع في تصميم النظام، يجب إجراء دراسة شاملة لطبيعة المؤسسة الفلاحية، نظرًا لتعدد الأنشطة الفلاحية (زراعية، حيوانية، تحويلية)، وما يترتب عنها من معاملات محاسبية خاصة، تشمل هذه الدراسة:

- نوع وطبيعة المنتجات (كالقمح، الزيتون، الألبان...)؛
- الهيكل التنظيمي للمزرعة أو الشركة الفلاحية؛
- أساليب التسويق والتوزيع؛
- أنماط التمويل والتدفقات النقدية؛

[1] عاطف محمد العوام، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الثامنة، القاهرة، 2020، ص ص 202-208

- طبيعة الحسابات المتعلقة بالمدخلات والمديونيات.

2) تحديد احتياجات المستخدمين الداخليين والخارجيين

على النظام أن يُلبّي متطلبات متخذي القرار داخل المؤسسة (مثل مدير الإنتاج أو المسؤول المالي)، وكذلك الأطراف الخارجية (الدائنون، البنوك، السلطات الضريبية)، ويتم ذلك من خلال أدوات مثل الاستبيانات والمقابلات مع الأطراف المعنية.

3) مراعاة الإمكانيات المتاحة

لا بد من توافق النظام مع الإمكانيات المادية المتوفرة (كأجهزة الحاسب أو أدوات التسجيل اليدوية)، وكذلك مع قدرات العنصر البشري داخل المؤسسة، ويتطلب ذلك تقييمًا مسبقًا لمهارات العاملين وتحديد احتياجاتهم التدريبية.

4) تحليل التكلفة والعائد

ينبغي أن يحقق تصميم وتشغيل النظام توازنًا اقتصادياً، بحيث تكون التكاليف المرتبطة به (معدات، أجور، إعداد تقارير...) مبررة بالعوائد المنتظرة، مثل:

- تحسين جودة القرار؛
- ضبط الأصول؛
- تنظيم التدفقات المالية؛
- تحقيق الشفافية في العلاقات مع البنوك والجهات الضريبية.

5) توفير قدر من المرونة

نظراً لطبيعة النشاط الزراعي المتقلبة (المواسم، الطقس، الأسعار...)، يجب أن يتصف النظام بالمرونة، من حيث:

- قابلية النماذج المحاسبية للتعديل أو التوسعة؛

- تبسيط الدورات المستندية؛
- مرونة دليل الحسابات وإمكانية إضافة حسابات جديدة حسب الحاجة.

6) وضوح وبساطة الإجراءات

يُفضل اعتماد معالجات محاسبية بسيطة وواضحة تسهل على المستخدمين التعامل مع النظام دون إخلال بالجوانب التقنية، مع توفير شروحات وافية لكل نموذج أو تقرير.

7) إشراك الإدارة والعاملين في مرحلة التصميم

ينبغي مشاركة الإدارة العليا ومستخدمي النظام، خاصة مسؤولي المالية، في تصميم النظام، لأن ذلك يُسهم في:

- ضمان ملاءمة النظام لاحتياجاتهم الفعلية؛
- رفع درجة القبول والتعاون أثناء التنفيذ؛
- اكتشاف الصعوبات مبكرًا وتعديلها.

8) المرور بمرحلة تجريبية

من الضروري اختبار النظام تجريبيًا قبل اعتماده النهائي، بهدف:

- التحقق من فعاليته وملاءمته للنشاط الفلاحي؛
- تدريب المستخدمين عليه؛
- إجراء التعديلات الفنية قبل تعميمه؛
- تقييم مخرجاته ومدى تلبية احتياجات التقارير المحاسبية الفلاحية.

خلاصة الفصل

لقد تناول هذا الفصل الأسس النظرية لفهم المحاسبة الفلاحية، من خلال الوقوف عند الخصوصيات التي تميز النشاط الفلاحي، وما ترتب عنها من تحديات محاسبية ناتجة عن الطابع البيولوجي للإنتاج، والتأثر الشديد بالمتغيرات الطبيعية والموسمية، وقد أظهر التحليل أن هذه الخصوصيات تجعل من المحاسبة الفلاحية أداة ضرورية لتسيير العمليات ومرافقة الفاعلين في اتخاذ قرارات مدروسة.

كما تبيّن أن هذه المحاسبة لا تنفصل عن الإطار القانوني والتنظيمي الذي يُؤطرها، سواء على المستوى الوطني من خلال النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، أو على المستوى الدولي من خلال معايير المحاسبة الدولية، ورغم أهمية هذه المرجعيات، فإنها لم تكن كافية بمفردها لمواكبة تعقيد الواقع الفلاحي.

في هذا السياق، برز دور نظام المعلومات المحاسبي الفلاحي كإطار جامع لعملية جمع البيانات ومعالجتها وتحليلها، بهدف إنتاج معلومات دقيقة وملائمة، وقد اتضح أن هذا النظام يشكّل العمود الفقري الذي يربط بين الجوانب المحاسبية التقنية ومتطلبات التسيير الميداني، بما يُمكّن المؤسسات الفلاحية من تحسين التخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء.

الفصل الثاني:

المعالجة المحاسبة للأصول البيولوجية بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبة للأصول البيولوجية بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي

تمهيد

يتميز النشاط الفلاحي عن غيره من الأنشطة الاقتصادية بطبيعة خاصة، كونه يعتمد بدرجة كبيرة على الأصول البيولوجية مثل النباتات والحيوانات، وهذه الأصول الحية تتسم بالديناميكية والتغير المستمر مع مرور الوقت مما يجعل قياسها ومعالجتها المحاسبية أكثر تعقيدًا مقارنة بالأصول التقليدية، فالقيمة الحقيقية لهذه الأصول قد ترتفع أو تنخفض بفعل عوامل طبيعية أو اقتصادية، الأمر الذي يطرح تحديات جوهرية أمام المحاسبين في كيفية تقييمها والإفصاح عنها بشكل يعكس الواقع الاقتصادي بدقة وشفافية.

وفي ظل تزايد أهمية القطاع الفلاحي كمحرّك للتنمية الاقتصادية، برزت الحاجة الملحة إلى تطوير أدوات محاسبية قادرة على مواكبة خصوصيات هذا القطاع، ومع اصدار النظام المحاسبي المالي المكيف في الجزائر والتوجه نحو التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية، ازدادت أهمية البحث عن طرق ملائمة لقياس الأصول البيولوجية والإفصاح عنها، بما يحقق الانسجام مع متطلبات الدقة والشفافية على المستويين الوطني والدولي.

يتناول هذا الفصل الإطار النظري والمفاهيمي للأصول البيولوجية ومفاهيمها المحاسبية، من خلال خمسة مباحث رئيسية، الأسس النظرية لقياس الأصول البيولوجية، القيمة العادلة كأساس للتقييم، المعالجة المحاسبية للنباتات الحاملة وفق المعايير الدولية، الإطار المفاهيمي للمنتجات والأراضي الفلاحية، ثم الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية.

المبحث الأول: الأسس النظرية لقياس الأصول البيولوجية

يُعد القياس المحاسبي من الركائز الأساسية لإنتاج معلومات مالية موثوقة، خصوصًا عند التعامل مع الأصول البيولوجية ذات الطبيعة المتغيرة، وقد أفرز تطور الأنشطة الفلاحية وتبنّي المعايير الدولية حاجة ملحّة إلى معالجات محاسبية دقيقة ومتكيفة، تفرض هذه الخصوصية إطارًا مفاهيميًا مميزًا يأخذ بعين الاعتبار التحولات البيولوجية والتقلبات المرتبطة بها، لذا يتناول هذا المبحث المفاهيم العامة للقياس المحاسبي، مع التركيز على خصوصية الأصول البيولوجية وأساليب تصنيفها وقياسها.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

يُعد القياس المحاسبي أحد المفاهيم الجوهرية في المحاسبة، إذ يُمثل الأداة التي تتيح تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية ذات دلالة، ويكتسب هذا المفهوم أهمية متزايدة في ظل تعقيد البيئة الاقتصادية وتنامي الحاجة إلى معلومات دقيقة وموثوقة، في هذا الإطار يتناول هذا المطلب الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي، من خلال تعريفه، ومعاييره، ومحدداته، والأسس التي يقوم عليها.

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي ومعاييره

أولا: تعريف القياس المحاسبي

القياس المحاسبي، بالمفهوم العلمي، هو عملية مقابلة تربط بين خاصية التعدد النقدي وحدث اقتصادي معين، حيث يتم التعبير عن هذا الحدث بعدد حقيقي باستخدام وحدة النقد، وفقًا لقواعد حسابية محددة.[1]

[1] روتال عبد القادر، أثر قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 16، العدد 1، 2023، ص 108

كما يمكن تعريفه أنه عملية تحديد الوحدات النقدية التي يتم فيها الاعتراف بعناصر البيانات المالية وتقييمها في الميزانية العمومية للكيان وحساب الأرباح والخسائر.[1]

كما يعرف بأنه عملية تخصيص قيم نقدية ذات دلالة للعناصر أو الوقائع المتعلقة بالمؤسسة، بما يسمح بتجميعها وتصنيفها عند الاقتضاء.[2]

من خلال التعاريف السابقة نفول أن القياس المحاسبي هو عملية عقلانية تهدف إلى ترجمة الواقع الاقتصادي للمؤسسة إلى أرقام نقدية ذات دلالة، من خلال ربط الأحداث والوقائع الاقتصادية بقيم قابلة للفهم والمقارنة، وذلك وفقًا لمبادئ محاسبية محددة.

ثانيا: معايير القياس المحاسبي

تتمثل معايير القياس المحاسبي فيما يلي:[3]

- **الموضوعية:** وتعني أن عملية القياس لا تعتمد على تقديرات شخصية بحتة، بل تعبر عن الحقائق بدقة وحيادية بعيدًا عن أي تحيز، فالقياس الموضوعي هو قياس غير شخصي، يهدف إلى ضمان مصداقية القوائم المالية وإقناع مستخدميها بخلوها من التأثيرات الذاتية، بوجه عام تعني الموضوعية تجنب التحيز، والأحكام الشخصية، والتقديرات العشوائية، مما يجعلها نقيضًا للذاتية.

---

[1]Iluta Arbidane and Iveta Mietule, "Problems and solutions of accounting and evaluation of biological assets in Latvia", Entrepreneurship and Sustainability Issues, vol.6, no.1 (2018), p.14

[2]Rafael Todescato Cavalheiro et al., "Fair Value of Biological Assets: An Interdisciplinary Methodological Proposal" Revista de Administração Contemporânea, vol.23, no.4, (2019), p.547

[3]هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تقييم النظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 2، العدد 1، 2016، ص ص 115-116

- **الملاءمة:** يشير معيار الملاءمة إلى ضرورة أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مناسبة للغرض من القياس، بحيث تعكس صورة دقيقة وواضحة عن العنصر المُقاس في لحظة القياس، مع إبراز التغيرات التي طرأت عليه خلال فترة زمنية معينة.
- **القابلية للتحقق:** يُعد هذا المعيار من أبرز معايير القياس، إذ قد يكون المقياس مفيدًا ومحققًا لشروط الموضوعية، لكنه غير قابل للتطبيق العملي بسبب صعوبات لا يمكن تجاوزها، أو لأن تكلفته تفوق العائد المتوقع منه، في هذه الحالات، يصبح من الضروري البحث عن مقياس بديل يوازن بين التكلفة والمنفعة.
- **القابلية للقياس الكمي:** يشير القياس الكمي إلى تعيين قيم رقمية للعناصر المراد قياسها، مما يسمح بتحديد العلاقات بينها من خلال معرفة مسبقة بالعلاقات بين الأرقام.

الفرع الثاني: المحددات الأساسية للقياس المحاسبي

يُعد القياس المحاسبي أحد الركائز الجوهرية في إعداد وعرض المعلومات المالية، وقد حدّد الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) خمس محددات رئيسية تؤطر هذا القياس، وهي كما يلي:[1]

- **الوحدة المحاسبية:** يُفترض في المحاسبة أن يتم قياس نشاطات الكيان الاقتصادي بوحدة نقدية واحدة، تُعبّر عن جميع العمليات المالية بعملة متعارف عليها مثل الدينار الجزائري، هذا ما نصّت عليه المادة 12 من القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

[1] أيمن شنافي، حجاج محمد الهاشمي، إشكالية القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في النشاط الزراعي بالجزائر بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 1، جوان 2025، ص ص 561-562

- **الاستمرارية:** يُبنى القياس المحاسبي على فرضية أن المؤسسة ستستمر في مزاولة نشاطها في المستقبل المنظور، هذا المفهوم يتيح للمحاسبة متابعة الأداء المالي وتقييمه على أساس زمني متواصل، دون الحاجة إلى تصفية فورية أو بيع أصول المؤسسة.
- **الدورية:** تنظر المحاسبة إلى الزمن على أنه مقسّم إلى فترات محددة (سنة، نصف سنة، ربع سنة...)، تُعرض فيها نتائج الأداء المالي سواء ربحًا أو خسارة، وقد تبنى القانون 11/07 هذا المبدأ بشكل صريح في النظام المحاسبي المالي.
- **مقارنة التكلفة بالعائد:** يقتضي هذا المبدأ أن تكون فائدة المعلومة المحاسبية أعلى من تكلفتها، أي أن الجدوى الاقتصادية من تقديمها يجب أن تفوق الجهد والمال المبذول في الحصول عليها، وبهذا يصبح القياس المحاسبي أداة تقييم فعّالة تساعد في اتخاذ القرارات ورسم السياسات الاقتصادية.
- **الأهمية النسبية:** تُدرج المعلومات المالية التي قد تؤثر على قرارات المستخدمين ضمن القوائم المالية، وذلك وفقًا لمبدأ الأهمية النسبية. بمعنى أنه يجب الإفصاح عن كل معلومة جوهرية لها تأثير ملموس على تقييم الأداء المالي للمؤسسة، وقد أشارت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08/156 إلى ذلك بوضوح.
- **التحفّظ وخصائص الصناعة:** يُفضل في المحاسبة تبني الحيطة والحذر عند قياس النتائج المالية، وذلك بتجنّب المبالغة في إظهار قيمة الأصول أو الإيرادات، مع ترجيح تسجيل الالتزامات والمصاريف والخسائر عند أدنى شك في تحققها، يُساعد هذا الأسلوب في تقديم صورة أكثر تحفظًا وواقعية عن المركز المالي للمؤسسة، خاصة في ظل بيئة مليئة بالتقلبات وعدم اليقين.

الفرع الثالث: أنواع القياس المحاسبي

يتضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وفقًا للجنة معايير المحاسبة الدولية، خمسة أسس للقياس المحاسبي، وهي:[1]

- **التكلفة التاريخية:** يتم تسجيل الأصول بالقيمة النقدية المدفوعة أو ما يعادلها، أو بالقيمة العادلة لما تم تقديمه مقابلها عند شرائها، أما الخصوم فتُسجل بالمبالغ المستلمة مقابل الالتزام بها، وفي بعض الحالات، مثل ضرائب الدخل، يتم تسجيلها بالمبالغ النقدية أو ما يعادلها المطلوبة لسداد الالتزامات وفقًا لمجريات النشاط العادي.
- **القيمة العادلة:** هي القيمة السوقية التي يمكن بها بيع الأصل أو تسوية الالتزام.
- **التكلفة الاستبدالية:** يتم تسجيل الأصول بالقيمة النقدية أو ما يعادلها التي كان سيتم دفعها للحصول على أصل مماثل في الوقت الحالي، بينما تُسجل الخصوم بالمبالغ غير المخصومة المطلوبة لسداد الالتزام إذا تم الوفاء به في الوقت الحاضر.
- **القيمة القابلة للتحقق:** يتم تسجيل الأصول بالمبالغ النقدية أو ما يعادلها التي يمكن تحصيلها حاليًا من بيع الأصل في إطار تصفية منظمة، في حين تُسجل الخصوم بالقيم المستحقة الدفع، والتي تمثل المبالغ غير المخصومة المطلوبة للوفاء بالالتزامات وفقًا لمجريات النشاط العادي.
- **القيمة الحالية:** يتم تسجيل الأصول بالقيمة المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة التي ستولدها وفقًا لمجريات النشاط العادي، بينما تُسجل الخصوم بالقيمة المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة اللازمة لسدادها وفقًا لنفس المجريات.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للأصول البيولوجية

[1] بن يخلف كمال، زعباط عبد الحميد، المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، المجلد 20 العدد 2، 2008، ص 36

تُعد الأصول البيولوجية من المفاهيم المحاسبية الحديثة التي اكتسبت أهمية متزايدة مع تطور الأنشطة الفلاحية وتبنّي المعايير الدولية للإبلاغ المالي، ونظرًا لخصوصيتها ككائنات حية قابلة للتغير، فإنها تتطلب معالجة محاسبية متميزة تختلف عن الأصول التقليدية، ويستوجب ذلك الوقوف على مفهومها وتعريفها وأهم خصائصها، إلى جانب فهم التحول البيولوجي الذي يُعد جوهر نشاطها، وعليه، يهدف هذا المطلب إلى تقديم عرض شامل للإطار المفاهيمي المرتبط بها.

الفرع الأول: مفهوم الأصول البيولوجية

أولا: تعريف الأصول البيولوجية

تعددت تعاريف الأصول البيولوجية وفقًا للمعايير المحاسبية والممارسات العلمية، وفيما يلي استعراض لأهم هذه التعاريف في سياق الدراسة المحاسبية للأصول البيولوجية:

تُعرَّف الأصول البيولوجية حسب المعيار الأسترالي، بأنها كائنات حية غير بشرية تخضع لتحولات طبيعية مثل النمو والتكاثر والإنتاج، وتشكل جزءًا أساسيًا من النشاط الزراعي.[1]

حسب المجلس الدولي لمعايير المحاسبة 2001 الأصل البيولوجي هو نبات حي أو حيوان حي قادر على التحول البيولوجي ككائن حي أي النمو والتجديد وإعطاء الغذاء (المحصول) والتكاثر.[2]

وفق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي الأصول البيولوجية هو عبارة عن حيوان أو نبات حي يطرأ عليه تحول بيولوجي من أجل انتاج منتجات زراعية أو أصول بيولوجية أخرى وهذا في إطار النشاط الزراعي.[3]

---

[1]Charles Elad, "Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization", European Accounting Review, vol 13, no. 4 (2004), p. 623

[2]Andrade da Silveira, A., & Lopes, A. B. "IAS 41 and biological assets in Brazil: Is the information useful?", Revista Contabilidade & Finanças, Vol. 32, No. 85, 2021, p. 396

[3]القرار 201، مرجع سبق ذكره، ص 11

من خلال التعاريف يمكن ان نستنتج ان الأصول البيولوجية هي الحيوانات والنباتات الحية ذات الصلة بالإنتاج الزراعي مثل الثروة الماشية والدجاج والأسماك والغابات وأشجار الفاكهة تتصف بالتحول والنمو والتطور والتكاثر الذاتي، كما تعتبر أساس المؤسسة التي تشارك في العمليات الزراعية.

ثانيا: أهمية الأصول البيولوجية

تلعب الأصول البيولوجية دورًا محوريًا في المؤسسات الفلاحية، حيث تُعد الركيزة الأساسية للأنشطة الفلاحية، تشمل هذه الأصول المواشي، الدواجن، الأشجار المثمرة، والمحاصيل، وغيرها من الموارد الحية التي تساهم في الإنتاج الفلاحي، كما تمثل جزءًا رئيسيًا من الأصول التشغيلية التي تضمن استدامة النشاط الفلاحي وتطويره، وتعد إدارتها الفعالة ضرورية لتعزيز الإنتاجية وتحقيق الاستدامة المالية على المدى الطويل، إضافةً إلى تحسين مردودية المؤسسات الفلاحية وزيادة قدرتها التنافسية، لذلك تُعتبر ركيزة أساسية لضمان استمرارية القطاع الفلاحي ونموه.[1]

ثالثا: خصائص الأصول البيولوجية

تتميز الأصول البيولوجية بصفات فريدة تجعلها مختلفة عن باقي الأصول الأخرى، حيث تُستخدم في النشاط الزراعي إما للعمل، أو للحصول على منتجاتها، أو لتربيتها وإعادة بيعها، وفيما يلي أهم الخصائص التي تميز الأصول البيولوجية عن غيرها:

- **الخضوع لتحولات بيولوجية طبيعية:** تُعرف الأصول البيولوجية (مثل النباتات والحيوانات) بقدرتها على التحول الحيوي المستمر، كالنمو، التكاثر، الذبول أو الموت، وهو ما يُمثل جوهر النشاط

[1]Xie Baohua, Liu Xiang, and Yu Hong, Does the capital market value the accounting information of biological assets? Empirical evidence from China, Custos e @gronegócio on line, vol. 16, no. 1, 2020, pp. 124-129

الزراعي، وتُستخدم الموارد الطبيعية كالضوء والماء والهواء والتربة لإحداث تغيّرات كمية ونوعية في خصائص هذه الكائنات.[1]

- **إدارة مقصودة للتحول الحيوي:** لا تحدث التحولات البيولوجية بشكل عشوائي، بل تُدار بشكل متعمد من قِبل المنشأة الزراعية، عبر توفير الشروط المثلى كالرطوبة والحرارة والتغذية، مما يجعلها تختلف عن الأنشطة غير المُدارة مثل الصيد أو قطع الغابات.[2]
- **الحاجة إلى رعاية ومتابعة مستمرة:** تتطلب الأصول البيولوجية عناية دائمة تشمل التغذية والعلاج والسكن المناسب، لضمان استمراريتها وتحقيق الجدوى الاقتصادية منها، وهي متطلبات لا تتوافر بنفس الشكل في الأصول الأخرى.
- **اختلاف المعالجة المحاسبية:** تحتاج الأصول البيولوجية إلى معالجة محاسبية ورقابية خاصة تتلاءم مع طبيعتها المتغيرة، على عكس الأصول التقليدية التي غالبًا ما تتبع نماذج تقييم ثابتة نسبيًا.[3]
- **تصنيف محاسبي متغير حسب الغرض:** تُدرج الأصول البيولوجية ضمن الأصول غير المتداولة إذا كانت مخصصة للاستخدام طويل الأمد، أو كأصول متداولة إذا كان الهدف منها البيع خلال

---

[1]Mates. D, Grosu. V, Hlaciuc. E, Bostan. I, Bunget. O, Domil. A, Moraru. M, & Artene. A, Biological assets and the agricultural products in the context of the implementation of the IAS 41: A case study of the Romanian agro-food system, Archives of Biological Sciences, vol. 67, no 2, (2015), p.708

[2]Djellaba Ali and Anouar Aida, "Comptabilité agricole à la lumière d'IAS 41", op. cit., p.7

[3]يحيى راضي صالح، احمد سعد جاري، إمكانية تبني منهج السوق لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 61، 2022، ص ص 125-126

دورة تشغيلية قصيرة. وتوصي المعايير الدولية بعرضها بشكل مستقل في الميزانية العمومية لتسليط الضوء على طبيعتها الخاصة.[1]

الفرع الثاني: المفهوم المحاسبي للتحول البيولوجي

أولا: تعريف المحاسبي التحول البيولوجي

هناك عدة تعاريف لمفهوم التحول البيولوجي، نذكر منه:

يعرف معيار المحاسبة الدولي 41 التحول البيولوجي بأنه العملية التي تشمل النمو، والانحطاط، والإنتاج، والإنجاب، والتي تؤدي إلى تغييرات نوعية وكمية في الأصول البيولوجية أو إنتاج المنتجات الزراعية.[2]

حسب النظام المحاسبي المالي المكيف مع الفلاحة يتضمن عمليات النمو، التلف، الإنتاج والانجاب التي تحدث تغييرات نوعية أو كمية في الأصل البيولوجي.[3]

من خلال التعاريف السابقة نستخلص ان التحول البيولوجي هو العملية الطبيعية التي تشمل النمو، والتغيرات الفيزيولوجية، والإنتاج، والتكاثر، مما يؤدي إلى تغييرات نوعية وكمية في الأصول البيولوجية والكائنات الحية، وينعكس ذلك على قيمتها الاقتصادية وإنتاجيتها في البيئة الزراعية.

ثانيا: آثار التحول البيولوجي[4]

---

[1]Esin Yelgen and Süleyman Uyar, "Accounting Practice in Agricultural Enterprises in Turkey", op. cit., p.319

[2]سعيداني محمد السعيد، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بين المعيار المحاسبي 41 والنظام المحاسبي المالي، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 6، العدد 2، 2022، ص 138

[3]القرار 201، مرجع سبق ذكره، ص 135

[4]Srdan Lalić, Nevena Perić, and Dražen Jovanović, "The Accounting Treatment of the Biological Process of Transformation", op. cit., p.234

يؤدي التحول البيولوجي إلى تغييرات مادية متنوعة، تشمل النمو، والتغيرات في الخصائص، والإنتاج، والتكاثر، حيث يمكن ملاحظة هذه التغيرات وقياسها بدقة، كما أن التغير في قيمة الأصول البيولوجية نتيجة الحصاد يُعد جزءًا من هذه التحولات، ويواجه النشاط الزراعي تحديات مختلفة مثل الظروف المناخية، والأمراض، والمخاطر الطبيعية الأخرى، والتي قد تؤثر على نتائجه المالية، وعند وقوع أحداث تؤدي إلى تحقيق دخل أو تكبد نفقات، يتم الإفصاح عن طبيعتها وقيمتها في التقارير المالية.

كما ينتج عن التحول البيولوجي عدة آثار، منها تغيرات في قيمة الأصول البيولوجية من خلال:

- ✓ زيادة الكمية أو تحسين الجودة للأصول البيولوجية؛
- ✓ انخفاض الكمية أو تدهور الجودة للأصول البيولوجية؛
- ✓ إنشاء وولادة كائنات بيولوجية جديدة؛
- ✓ إنتاج المنتجات الزراعية مثل، أوراق الشاي، والصوف، والحليب.

الفرع الثالث: شروط تصنيف أصول بيولوجية في المحاسبة[1]

لكي تُصنّف الكائنات الحية ضمن النشاط الفلاحي، يجب أن تتوفر فيها شروط أساسية حددها الإطار المحاسبي وهي، أن يكون هناك تحول بيولوجي يمكن قياسه، وأن تتم إدارة هذا التحول بهدف تحقيق دخل من بيع الناتج، بمعنى آخر لا يكفي أن يكون الكائن حيًّا، بل ينبغي أن يكون نموّه وتكاثره جزءًا من نشاط اقتصادي تديره المؤسسة بقصد البيع.

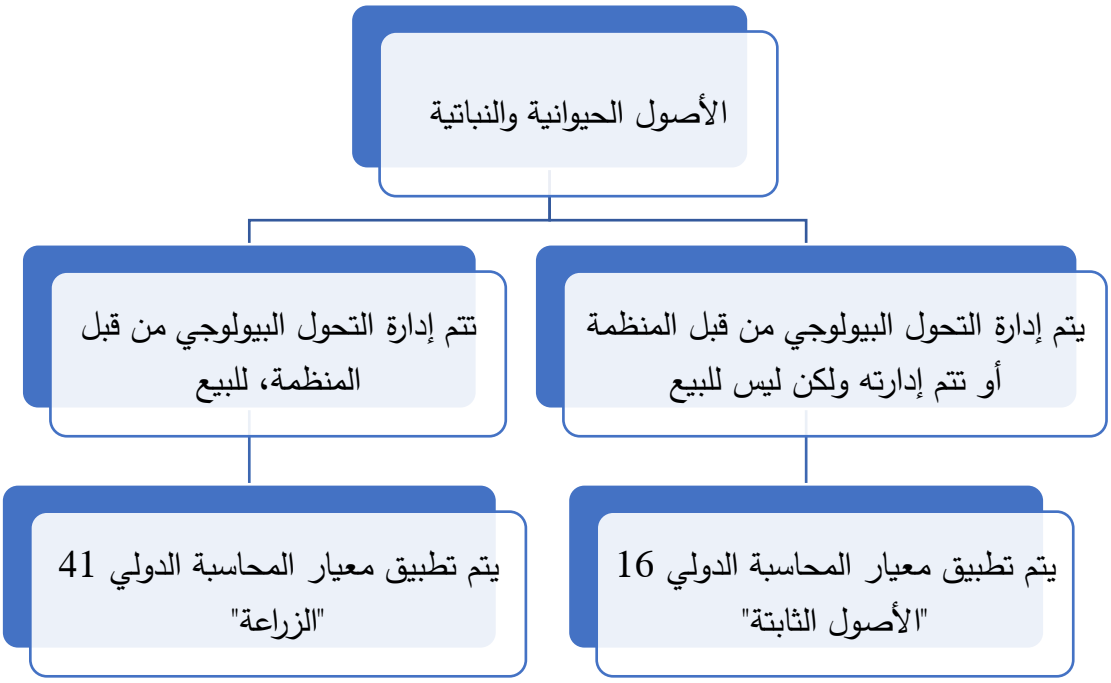
في الحالات التي لا تهدف فيها المؤسسة إلى البيع، حتى وإن كانت الكائنات الحية تتلقى العناية والنمو، فإنها لا تُعتبر أصولًا بيولوجية، بل تُعامل كممتلكات ثابتة.

[1]Silveira, A. D. M., & Lopes, A. B., IAS 41 and biological assets in Brazil: Is the information useful?, op. cit., p.174

على سبيل المثال، إذا كانت المؤسسة تستخدم الكلاب للحراسة، مثل كلب الذئب الأرمني، فإن هذا الكلب لا يُصنف كأصل بيولوجي، لأنه لا يُدار لغرض بيعه، بل للحماية، ورغم أنه يتلقى العناية ويتطور بيولوجيًا، إلا أنه يُدرج كممتلك ثابت، وتتم معالجته وفقًا لأحكام معيار المحاسبة الدولي 16 "الأصول الثابتة"، حيث يُقاس عادةً بالتكلفة ويخضع لمبدأ الاهتلاك على مدى عمره الإنتاجي.

الأمر نفسه ينطبق على الحيوانات الموجودة في حدائق الحيوانات، فحتى لو كانت تتكاثر وتعيش لفترات طويلة، فإن الهدف من وجودها ليس البيع، بل الترفيه أو التعليم أو البحث، وبالتالي لا تُعتبر هذه الأنشطة نشاطًا فلاحيا بالمعنى المحاسبي، بل تُعامل وفق معايير أخرى تتناسب مع طبيعتها.

الشكل رقم (02): إدراج الأصول الحيوانية والنباتية في نطاق معايير المحاسبة الدولية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على https://www.ifrs.org

المطلب الثالث: الأسس المحاسبية لتصنيف الأصول البيولوجية والاعتراف بها

تُعد الأصول البيولوجية من المكونات المحاسبية الخاصة التي تتطلب معالجة دقيقة ومتكيفة مع طبيعتها الحية والمتغيرة، ومن أجل تمثيلها بدقة في القوائم المالية لا بد من تصنيفها وفقًا لمعايير واضحة تأخذ بعين الاعتبار استخدامها ومرحلة نموها، كما يشترط للاعتراف بها توفر شروط محددة تضمن الموثوقية والجدوى الاقتصادية، يهدف هذا المطلب إلى توضيح هذه الجوانب بشكل منظم ومبسط.

الفرع الأول: تصنيف الأصول البيولوجية

تخضع الأصول البيولوجية لتصنيفات مختلفة بناءً على طبيعة استخدامها ودورة حياتها، يمكن تقسيم الأصول البيولوجية إلى مجموعتين رئيسيتين:

أولا: حسب طبيعة الاستخدام

ويمكن تقسيمها إلى:

- **الأصول البيولوجية المنتجة:** هي الأصول غير القابلة للإهلاك، وتتميز هذه الأصول بقدرتها على التجدد الذاتي، لكنها لا تُعتبر منتجًا زراعيًا بحد ذاتها، ومن بين هذه الأصول الدواجن المستخدمة في إنتاج البيض، وكروم العنب، وأشجار الفاكهة[1]، كما تضم الحيوانات التي توفر منتجات مثل الحليب أو الحيوانات الصغيرة، مثل الأبقار والأغنام والماعز، بالإضافة إلى ذلك، تشمل الحيوانات المستخدمة في مهام مثل الجر، السباق، الركوب، والحراسة.[2]

[1]زينب محمد محمد سليم، تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجنى وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم41، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 18، العدد 4، 2017، ص 58

[2]Bouayad Amine Nabil, El Yamlahi Imane, Habachi Younes, "La Comptabilité Agricole Marocaine: Étude Comparative avec les Pratiques Comptables Internationales", Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit, Vol. 5, No. 4, 2021, p. 287

ويتم تصنيفها كأصل بيولوجي منتج إذا استوفت الشروط التالية:[1]

- يتم استخدامها في إنتاج المنتجات الزراعية، أو في تنفيذ الأعمال أو تقديم الخدمات، أو لتلبية احتياجات إدارة المؤسسة، أو لتوفيرها مقابل رسوم في الحيازة والاستخدام المؤقت؛
- يكون الغرض منها هو الاستخدام طويل الأجل، أي لفترة تزيد عن 12 شهرًا أو دورة تشغيل عادية إذا تجاوزت هذه المدة؛
- لا يتم اقتناؤها بغرض إعادة البيع المباشر؛
- قادرة على تحقيق فوائد اقتصادية مستقبلية للمؤسسة (إيرادات مستدامة من خلال الإنتاج الزراعي).

- **الأصول البيولوجية المستهلكة:** هي تلك التي يتم حصادها كمنتجات فلاحية أو بيعها كأصول حيوية، تشمل الأمثلة على ذلك الماشية المخصصة لإنتاج اللحوم أو للبيع، والأسماك في المزارع[2]، كما تشمل النباتات والشجيرات التي تنتج المحاصيل الحقلية، سواء كانت على شكل حبوب، بذور، بقوليات، أعلاف، أو خضروات مثل الطماطم، البطاطا، والخيار وغيرها، تتميز هذه المنتجات بوجود أسواق نشطة يتم تداولها فيها، مع توفر أسعار ثابتة ومعروفة يمكن الاعتماد عليها في التقييم، وذلك وفقًا للموقع الجغرافي للوحدات المنتجة، حيث تتفاوت الأسعار بين المناطق تبعًا لمتغيرات العرض والطلب.[3]

---

[1]Ostaev Y Gamlet, Khosiev N Boris, Gogolev M Igor, Gogaev K Oleg, Alexandrova V Elena, and Mironova V Marina, "Biological Fixed Assets: Accounting and Management Problems of Commissioning in Horticultural Enterprises", Research Journal of Pharmaceutical, Biological and Chemical Sciences, vol. 10, no. 1, 2019, p. 1260.

[2]يحيى راضي صالح، احمد سعد جاري، استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية لتعزيز استدامة الأرباح، مجلة العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 3، العدد 10، 2022، ص 104

[3]Omar Hamad Nassif and Ilham Mohamed WathiQ, "Measuring the Financial Performance of Agricultural Economic Units Based on Their Reporting of Biological

ثانيا: حسب مرحلة النمو

ويمكن تقسيمها إلى:

- **الأصول البيولوجية الناضجة:** هي الحيوانات أو النباتات التي بلغت عمر الإنتاج المنتظم خلال دورة حياتها، على سبيل المثال كروم العنب التي تصل إلى عمر خمس سنوات تُعتبر أصلًا بيولوجيًا ناضجًا أما الأصول الحيوية المستهلكة الناضجة، فهي تلك التي وصلت إلى مرحلة الحصاد، مثل القمح والذرة، أو الجاهزة للبيع، مثل الماشية والدواجن القابلة للاستهلاك.[1]
- **الأصول البيولوجية الإنتاجية غير الناضجة:** هي الحيوانات أو النباتات التي لم تصل بعد إلى مرحلة الإنتاج المنتظم، مما يعني عدم قدرتها على تقديم منتجات قابلة للتسويق أو الاستغلال، أما الأصول البيولوجية المستهلكة غير الناضجة، فهي تلك التي لم تبلغ بعد مرحلة الحصاد أو العمر المناسب للبيع.[2]

الفرع الثاني: أهمية تصنيف الأصول البيولوجية

لا يُعد تصنيف الأصول البيولوجية مجرد إجراء تقني، بل يُمثّل خطوة جوهرية في بناء نظام معلومات محاسبي يعكس الواقع الاقتصادي والبيولوجي بدقة، فهو يساهم بشكل مباشر في تحسين جودة المعلومات المالية من خلال تمكين المؤسسة من تحديد الكمية والتكلفة المرتبطة بكل أصل بيولوجي، لاسيما خلال المراحل المبكرة من النمو، وعند استخدام التقييم بالتكلفة التاريخية.

(Agricultural) Assets, in Terms of IPSAS 27, Russian Law Journal, vol.11, no. 9, (2023), p.143

[1] رباحي صبرينة، إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 7، العدد 1، 2020، ص 445

[2] لونيس حنان، 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، المجلد 23، العدد 1، 2020، 520

من خلال هذا التصنيف، تُنظم الأصول في فئات متجانسة وفقًا لنوع النشاط الفلاحي كالزراعة، أو تربية الحيوانات، أو الغابات مما يسهل عملية المتابعة والمراقبة والتقييم، ويُعزز من إمكانية تقدير القيمة العادلة، خاصة عند وجود أسواق نشطة وبيانات مقارنة موثوقة.

وعلى مستوى السجلات المحاسبية، يؤدي التصنيف إلى تنظيم أدق وأكثر وضوحًا، ما يُترجم إلى تقارير مالية موثوقة تدعم متخذ القرار بمعلومات شفافة تساعد على التخطيط السليم والإدارة الفعالة للموارد البيولوجية.[1]

تتجلى أهمية التصنيف أيضًا في التمييز بين الأصول البيولوجية المخصصة للاستغلال المستقبلي مثل البذور أو الحيوانات المعدّة للتكاثر وتلك الجاهزة للاستخدام الفوري كالأبقار الحلوب أو المحاصيل القابلة للحصاد، هذا التمييز يساعد في تخصيص الموارد بدقة، ويُمكن المؤسسة من تتبع كل فئة حسب طبيعتها ودورها في دورة الإنتاج.

علاوة على ذلك، تمر بعض الأصول البيولوجية بعمليات تحويل تضيف إليها قيمة اقتصادية إضافية، كما هو الحال في تحويل الحليب إلى مشتقاته، وهنا تبرز الحاجة إلى تصنيف يواكب هذا التغير في القيمة، ويوفر رؤية محاسبية دقيقة لقياس الأداء الاقتصادي في كل مرحلة من مراحل التحول.

[1]Alida Kanabekova, Gulsagat Andybayeva, Roza Tulegenova, and Aida Aimagambetova, "Analysis of Biological Assets in Agriculture", Journal of Environmental Management and Tourism, vol. 12, no. 5 (2021), p. 1374

مع التقدم في دورة حياة الأصل، تظهر تحديات جديدة، مثل القرارات المتعلقة بالذبح أو الاستبعاد أو البيع، والتي تتأثر بعوامل متعددة مالية، وبيئية، تزيد من أهمية وجود تصنيف واضح يُعزز من جودة اتخاذ القرار في هذه المراحل الحساسة.[1]

من جهة أخرى، يُعد التصنيف حسب مراحل النمو أو النضج أداة فعالة في تحسين توقيت الحصاد أو البيع أو إعادة الاستثمار، فمن مرحلة النمو الأولي إلى النضج الجزئي، ثم الاكتمال فالشيخوخة، تساعد هذه التصنيفات على توقع التدفقات النقدية، وتقدير الأداء البيولوجي والاقتصادي للأصول.

وفي السياق ذاته، يبرز التصنيف حسب الفئات العمرية كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي المكيف كأداة عملية معتمدة خاصة في الوحدات الإنتاجية الحيوانية، حيث تُقسّم الماشية مثلًا إلى العجول، الفطام، الحول، الأبقار، والثيران، مع تخصيص إجراءات ومرافق لكل فئة، هذا لا يساهم فقط في التقييم المالي الدقيق، بل يعزز أيضًا من فعالية التخطيط الصحي والإنتاجي، ومع ذلك تبقى فعالية هذا النوع من التصنيف محدودة في الوحدات الصغيرة التي لا تتوفر على عدد كافٍ لتشكيل مجموعات متجانسة.[2]

الفرع الثالث: الاعتراف بالأصول البيولوجية

---

[1]Sallah Dinar and Cheklekbire Malainine, Recognition and Evaluation Challenges of Biological Assets within the Framework of the Moroccan Agricultural Accounting Plan, International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics (IJAFAME), Vol. 4, No. 6-1, (2023), pp. 789-791

[2]Hanna D. Mirandaa, Loida E. Mojicab, Jeanette Angeline B. Madambac and Normito R. Zapata Jr, Accounting Practices and International Accounting Standard (IAS)/Philippine Accounting Standard (PAS) 41 Compliance of Cattle Farms: Evidence from the Philippines, op. cit., pp.808-810

يُقصد بالاعتراف تحديد العناصر التي تستوفي تعريف أحد مكونات القوائم المالية وتستوفي شروط إدراجها،[1] وحسب النظام المحاسبي المالي المكيف والمعيار المحاسبي رقم 41 يُعترف بالأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي كأصل عندما تتحقق ثلاثة شروط أساسية:[2]

- ✓ أن يكون للمؤسسة سيطرة عليه نتيجة أحداث سابقة؛
- ✓ أن يكون من المحتمل أن تحقق المؤسسة فوائد اقتصادية مستقبلية منه؛
- ✓ إمكانية قياس تكلفته بشكل موثوق.

وسنتطرق إلى هذه الشروط بالتفصيل كما يلي:[3]

1) **مراقبة المؤسسة الأصل نتيجة لأحداث سابقة:** تتحكم المؤسسة في الأصل نتيجة لأحداث سابقة، مثل الحصول على ذرية الكائنات الحية في المزرعة ونموها، كما يمكن أيضًا امتلاك كائنات حية جاهزة للإنتاج أو الاستغلال، مما يتيح الاعتراف بها كأصول وفقًا لهذا الشرط، حيث يمكن إثبات الرقابة على الأصول البيولوجية من خلال الملكية القانونية، مثل توثيق الماشية عبر الوشم أو العلامات التعريفية عند اقتنائها أو عند الولادة أو الفطام، وهو ما يُعد وسيلة عملية لإثبات خضوع الأصل لسيطرة المؤسسة، وبناءً على ذلك تشمل هذه القاعدة جميع الأصول البيولوجية، سواء كانت نباتية أو حيوانية، التي يتم إنتاجها أو الحصول عليها من مصادر خارجية لغرض المعالجة أو البيع.

---

[1]Singgih Setya Zenanda, & Mohamad Suyunus,The Negligence of IFRS Adoption: Accounting Treatment on Biological Accretion of Sugarcane, International Journal of Innovation, Creativity and Change, vol.11, no.9, (2020), p. 407

[2]Oleh Vysochan, Ihor Yaremko, Vasyl Hyk, Olha Vysochan, Andriy Boychuk, Features of Accounting for Biological Assets of Agricultural Enterprises of Ukraine, op. cit., p.708

[3] Klychova G.S, Kulikova L.I, Mavlieva L.M, & Klychova A.S, Organization of Accounting in Fur Farming according to IAS, Mediterranean Journal of Social Sciences, vol.5, no 24, (2014), p.85

2) **تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية:** لكي يُصنَّف المورد الاقتصادي كأصل، لا بد أن يتمتع بالقدرة على تحقيق منافع أو تقديم خدمات تمتد لأكثر من فترة مالية، مما يجعله مساهمًا في توليد عوائد مستقبلية للوحدة الاقتصادية،[1] وينطبق ذلك بشكل خاص على الأصول البيولوجية، حيث يجب أن يكون هناك احتمال لتحقيق فوائد اقتصادية مستقبلية منها، سواء من خلال تحويلها إلى سلع قابلة للبيع أو من خلال استخدامها لدعم عمليات الإنتاج بطرق تضيف قيمة مضافة، في المقابل فإن الأصول البيولوجية التي تُستهلك داخليًا دون أن تسهم في تحقيق إيرادات مباشرة لا تُعتبر مصدر جذب للمستثمرين، وغالبًا ما يتم تصنيفها ضمن النفقات التشغيلية للمؤسسة بدلًا من اعتبارها أصولًا قابلة للاعتراف المحاسبي.

3) **قياس التكلفة بشكل موثوق:** يعد القياس جوهر العملية المحاسبية، حيث تهدف المحاسبة إلى توفير مقاييس دقيقة تعكس الأهمية الاقتصادية للمورد، وبناءً على ذلك يُعتبر الأصل البيولوجي ذا قيمة طالما أنه يحقق منافع قابلة للقياس ولضمان ذلك، يشترط أن يكون بالإمكان التعبير عنه نقديًا بشكل موثوق، سواء من خلال تحديد قيمته العادلة عند وجود سوق نشط، أو عبر اعتماد تكلفة يمكن تقديرها بشكل معقول، وذلك وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المكيف مع القطاع الفلاحي، مع الأخذ في الاعتبار العوامل المؤثرة على قيمته.[2]

المطلب الرابع: الإطار النظري لتقييم الأصول البيولوجية

يمثل تقييم الأصول البيولوجية جانبًا حساسًا في المحاسبة الفلاحية نظرًا لطبيعتها المتغيرة وارتباطها بالكائنات الحية، وتُعد هذه العملية محورية في إعداد القوائم المالية التي تعكس واقع المؤسسة

[1] فيصل عطة، مسعود دراوسي، جمعة بتول، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الفلاحية، مداخلة في ملتقى دولي واقع وتحديات التنظيم المحاسبي للقطاع الفلاحي بين التطور التكنولوجي والتنوع البيولوجي للمنتجات، جامعة البليدة 2، الجزائر، 8 نوفمبر 2021، ص 7

[2] نفس المرجع السابق، ص 7

بشكل صادق وشفاف، تختلف طرق القياس حسب توفر البيانات والظروف المحيطة، مما يفرض على المؤسسات اتباع معايير دقيقة ومتطورة، يتناول هذا المطلب الأساليب المعتمدة في قياس الأصول البيولوجية، وما يترتب عنها من آثار محاسبية، إلى جانب أبرز التحديات التي تعيق التطبيق السليم لها.

الفرع الأول: طرق وأهمية تقييم الأصول البيولوجية

أولا: طرق تقييم الأصول البيولوجية

1) تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة

يحدد معيار المحاسبة الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي المكيف مع الفلاحة أنه عندما يمكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي بشكل موثوق، يجب على المؤسسة قياسهم عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل ميزانية مالية بقيمتها العادلة مطروحًا منها التكاليف المقدرة لنقطة البيع.[1]

بحيث تعرف تكاليف البيع على أنها التكاليف الإضافية المرتبطة مباشرة بعملية التصرف في الأصل، مع استثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل، وتشمل هذه التكاليف نفقات نقطة البيع، مثل العمولات المدفوعة للوسطاء والتجار، والمبالغ المقتطعة من قبل الوكالات النظامية، بالإضافة إلى التكاليف المرتبطة بالمعارض والأسواق، وحقوق ورسوم التحويل.[2]

كما يجب إعادة تقييم هذه الأصول دوريًا وإدراج الفروقات ضمن الأرباح والخسائر، مع الاعتراف بالزيادة في قيمتها تدريجيًا طوال فترة نموها، وليس فقط عند الحصاد أو البيع، ولضمان

---

[1]Vazakidis Athanasios, Athianos Stergios, & Laskaridou Ekaterini C, The Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector–European Data Network, op. cit., p.85

[2]Hinke Jana, Stárová Marta, The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic, Procedia Economics and Finance, vol.12, no.1 (2014), p. 215

دقة التقديرات يمكن للشركات الفلاحية الاستعانة بخبراء خارجيين لتحديد القيمة العادلة لمحاصيلها المستقبلية، مستخدمين نهجًا ثلاثي المستويات يعكس طبيعة الأصول الزراعية ويضمن شفافية التقييم.[1]

2) تقييم الأصول البيولوجية بنموذج التكلفة

عندما يتعذر تحديد القيمة العادلة بدقة، خاصة في ظل غياب أسعار السوق أو البيانات الموثوقة عند الاعتراف الأولي، يتيح معيار المحاسبة الدولي رقم 41 (IAS 41) والنظام المحاسبي المالي المكيف مع الفلاحة استخدام نهج بديل يتمثل في التكلفة التاريخية باعتبارها خيارًا مؤقتًا، في هذه الحالة، يتم قياس الأصول البيولوجية على أساس تكلفة إنشائها أو تطويرها، بعد خصم الاستهلاك المتراكم وأي خسائر ناتجة عن انخفاض قيمتها، مع الاعتراف بها في القوائم المالية على هذا الأساس.[2]

وتُحمَّل على الأصل جميع النفقات الضرورية المرتبطة بعملية التكوين، حتى يصل إلى مرحلة الإنتاج أو النضج، وتشمل هذه التكاليف:[3]

- تكاليف الغذاء والتغذية؛
- الرعاية البيطرية والعناية الصحية؛
- أجور العاملين المرتبطة مباشرة بتطوير الأصل؛

---

[1]Gabriel Thoumi, CFA, FRM, and Andrew Roper, Financial Accounting in the Agriculture Sector: From Natural Capital to Accounting to Valuation – Commentary on IAS 41 Agriculture, Planet Tracker, May 2020, p.4

[2]Hanna D. Miranda-Quibot and Yasuo Ohe, The Recognition, Measurement and Disclosure of Biological Assets of Selected Agricultural Farms in Region IV-A, Philippines, op. cit., p.4

[3]Marrufo Garcia, R. D., & Cano Morales, A. M, Accounting Treatment of Biological Assets and Agricultural Products, op. cit., p.69

- تكاليف المواد والخدمات المستخدمة في تهيئة بيئة نمو الأصل البيولوجي.

وتبقى هذه التكاليف مضمَّنة ضمن قيمة الأصل في قائمة الميزانية المالية، إلى أن يبلغ مرحلة النضج أو القدرة على الإنتاج مثل بلوغ سن التكاثر للحيوانات، عند هذه النقطة، يُعاد تصنيفه من أصل بيولوجي قيد التطوير إلى أصل بيولوجي منتج، وتُحمَّل التكاليف الجارية اللاحقة (مثل الغذاء والأجور اليومية) على قائمة النتائج.

وفي حال ظهور مؤشرات لانخفاض الجودة أو الكمية نتيجة أمراض، ظروف مناخية قاسية أو نفوق جزئي، يتم إعادة تقييم الأصل، وتعكس هذه الخسارة إما كمخصص أو انخفاض في القيمة، حتى في حال اعتماد مدخل التكلفة، بما يضمن الشفافية وصدق الصورة المالية المعروضة.[1]

عندما يصبح بالإمكان قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية بشكل موثوق، يجب على المؤسسة الاعتماد عليها في التقييم، وإذا كانت الأصول البيولوجية قد قُيِّمَت سابقًا وفقًا للقيمة العادلة مطروحًا منها التكاليف المقدرة للبيع، فلا يجوز الرجوع إلى تكلفة الاستحواذ، بل يجب الاستمرار في تقييمها وفقًا للقيمة العادلة حتى يتم بيعها أو التخلص منها، كما يسمح معيار المحاسبة الدولي 41، في بعض الحالات، باستخدام التكلفة كبديل تقريبي للقيمة العادلة للأصول البيولوجية، وذلك عندما:[2]

- إذا لم يحدث تغيير بيولوجي كبير منذ الاعتراف الأولي بالأصل، مثل شتلات الأشجار التي زُرعت حديثًا في غابة قبل نهاية الفترة المحاسبية؛
- إذا لم يكن للتحول البيولوجي تأثير جوهري على السعر، مثل مراحل النمو المبكرة لأشجار الصنوبر التي تمتد دورة إنتاجها ما بين30 إلى 50 عامًا.

---

[1]Faizrakhmanov D.I, Klychova G.S, & Khametova M.V, Accountancy in Horsebreeding Organization in Compliance with International Accountancy Standards, p.114

[2]Hinke Jana and Marta Stárová, The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic, op. cit., p.114

3) تقييم الأصل البيولوجي في سياق الأصول المختلطة

غالبًا ما توجد الأصول البيولوجية ضمن حيازات تحتوي على أصول أخرى غير بيولوجية، كالأراضي أو المباني، فعلى سبيل المثال في حالة مزرعة لزراعة فول الصويا، يُعتبر نبات فول الصويا أصلًا بيولوجيًا، بينما الأرض التي يُزرع فيها تندرج ضمن الأصول الثابتة غير البيولوجية، عند تقييم هذه الحيازة لتحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي، يُلجأ إلى تقدير القيمة السوقية الإجمالية لكامل الوحدة (الأرض والنباتات معًا)، ثم تُخصم القيمة الخاصة بالأرض التي يمكن تحديدها بشكل منفصل. وبهذه الطريقة، يتم الوصول إلى القيمة العادلة للنبات البيولوجي وحده بطريقة منهجية تراعي طبيعة اندماجه ضمن حيازة أوسع.[1]

ثانيا: أهمية تقييم الأصول البيولوجية

يُعد التقييم المحاسبي محورًا أساسيًا في تقديم معلومات مالية تعكس الواقع الاقتصادي لحقوق الملكية بأقصى درجات الدقة، إذ تُسند القيم النقدية إلى الأحداث والعناصر المرتبطة بالكيان الاقتصادي، مما يتيح تصنيفها وتجميعها وفقًا لظروف محددة.[2]

يسهم تقييم الأصول البيولوجية في تقليص فجوة المعلومات، والحد من تضارب المصالح، وتحسين كفاءة تخصيص الموارد، ونظرًا لتعقيد هذا النوع من التقييم في المحاسبة الفلاحية، فمن الضروري اتباع نهج منظم ومتوافق مع المعايير المحاسبية، يأخذ في الاعتبار الخصائص الفريدة

[1]Marrufo Garcia, Rubén Darío, & Cano Morales, Abel Maria, Accounting treatment of biological assets and agricultural products, op. cit., p.69

[2]Rafael Todescato Cavalheiro, Régio Marcio Toesca Gimenes, Erlaine Binotto, Carlos Ricardo Fietz, Fair value of biological assets: An interdisciplinary methodological proposal, op. cit., p.549

لهذه الأصول، لا سيما إدماج الدورات البيولوجية ضمن عملية التقييم لتقديم صورة أدق عن عمرها الإنتاجي.

كما يُعد التوثيق الكامل لطرق التقييم، والافتراضات، والبيانات المستخدمة، عنصرًا جوهريًا لضمان الشفافية والمصداقية، وبالنظر إلى الطبيعة المتغيرة للبيئة الاقتصادية فإن مراجعة التقييمات بشكل دوري وفقًا للمعايير المحاسبية يُعد أمرًا ضروريًا لتحديث التقديرات وإدارة المخاطر بفعالية، بما يعزز من موثوقية البيانات المالية، ويساعد المؤسسات الفلاحية على تحسين إدارة مواردها وتقديم معلومات مالية ذات صلة.[1]

ويمثل تقييم الأصول البيولوجية عملية اقتصادية أساسية، حيث تعتمد البيانات المالية على نتائج هذا التقييم الذي يستخدم تقنيات وأساليب متنوعة لتحديد قيمة الأصول والسلع، وتُساعد هذه البيانات مستخدمي التقارير المالية على فهم وضع الأصل استنادًا إلى حجم الاستثمار فيه وأدائه.

وتكتسي القيم السوقية الفعلية للأصول البيولوجية أهمية كبيرة بالنسبة للمستثمرين والموردين، إذ تعكس الأسعار التنافسية في السوق وتوفر لأصحاب المصالح معلومات دقيقة حول التزامات المؤسسة، وتغيراتها التشغيلية، وقوتها المالية، واستقرارها، ومصادر تمويلها، إلى جانب تأثير عملياتها على أدائها العام، ومن ثم فإن توفير معلومات موثوقة وشاملة يُسهم في تحسين القرارات التشغيلية، وهي جوانب لا تزال غير مغطاة بشكل كافٍ في التقارير المالية الحالية.[2]

---

[1]Sallah DINAR, Cheklekbire MALAININE, Recognition and Evaluation Challenges of Biological Assets within the Framework of the Moroccan Agricultural Accounting Plan, op. cit., p.794

[2]Marilene van Biljon & Deon Scott, "The importance of biological asset disclosures to the relevant user groups", Agrekon, vol.58, no.2, 2019, p.5

وأخيرًا، فإن إجراء تقييم دوري للأصول البيولوجية وفقًا للقيمة العادلة يُعد أمرًا بالغ الأهمية، حيث يتيح رصد التغيرات الجوهرية في قيمتها بشكل منتظم ومتوافق مع فترات إعداد التقارير المالية ويساعد إدراج هذه التغيرات في قائمة الأرباح والخسائر على تقديم صورة أكثر واقعية ودقة عن الأداء المالي للمؤسسة، إذ يعكس الدخل الناتج عن هذه الأصول القيمة الفعلية المضافة خلال الفترة المحاسبية.[1]

الفرع الثاني: أثر تطبيق طرق التقييم على الأصول البيولوجية

أولا: الآثار المحاسبية لتقييم الأصول البيولوجية

1) تأثير تقييم الأصول البيولوجية على مستخدمي البيانات المالية

يُعد المستثمرون من أبرز مستخدمي البيانات المالية، حيث تعتمد قراراتهم بدرجة كبيرة على مدى اتساق القيمة السوقية للأصل مع ما يتم تسجيله محاسبيًا في الدفاتر، وتؤثر المعايير المحاسبية بشكل مباشر في تحديد هذه القيم، مما ينعكس على محتوى القوائم المالية وعلى القرارات المتخذة بناءً عليها، ولا يقتصر هذا الأثر على المستثمرين فقط، بل يشمل فئات أخرى كالدائنين، الإدارة، الموردين، مقدمي الائتمان، الجهات الحكومية، المالكين، وصانعي السياسات إذ تؤثر طريقة التقييم بشكل واضح في جودة المعلومات المحاسبية، وهو ما ينعكس بدوره على دقة اتخاذ القرار وفعالية تقييم الأداء الداخلي.

2) تأثير التقديرات وتعدد طرق التقييم على مصداقية البيانات وقابليتها للمقارنة

الاعتماد على التقديرات عند تطبيق مبدأ القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية قد يُضعف من مصداقية النتائج المحاسبية، كما أن استخدام طرق متعددة في التقييم يؤدي إلى تقليل

[1]Iluta Arbidane & Iveta Mietule, "Problems and solutions of accounting and evaluation of biological assets in Latvia", op. cit., p.16

قابلية المقارنة بين البيانات المالية للجهات المختلفة، لذلك تبرز أهمية المعايير الدولية، وبالأخص المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، في توفير إطار موحد يضمن وضوح ودقة المعلومات.

3) تأثير على الإفصاح المحاسبي وتعزيز الثقة والشفافية

لكي تحظى التقييمات بالمصداقية لدى مستخدمي القوائم المالية، من الضروري تقديم إفصاحات شاملة، سواء كانت نوعية أو كمية، تدعم القرارات المحاسبية وتُسهم في الشفافية والدقة، ويُعتبر الإفصاح عن طرق التقييم والافتراضات والمخاطر أداةً فعالة لبناء الثقة بين المؤسسة ومحيطها الخارجي، وهو لا يخدم فقط أغراض الامتثال، بل يُحسن صورة المؤسسة لدى الأطراف المعنية ويُعزز من استقرارها.[1]

4) تأثير تقلبات القيمة العادلة على الأداء المالي للمؤسسة

ينص النظام المحاسبي المالي المكيف والمعيار الدولي IAS 41 على ضرورة تسجيل التغيرات في القيمة العادلة ضمن بيان الدخل خلال نفس الفترة، مما يؤدي إلى انعكاسات مباشرة على الأداء المالي، فقد تتسبب تقلبات السوق أو الظروف المناخية أو الوضع الصحي للأصل في نتائج مالية متذبذبة، ما يؤدي إلى تذبذب المؤشرات المالية من فترة إلى أخرى.

5) تأثير منهجية التقييم على ربحية المؤسسة الفلاحية

تؤثر الطريقة المحاسبية المتبعة في تقييم الأصول البيولوجية على النتائج المالية بطرق مختلفة، فالقيمة العادلة تعكس الواقع السوقي بدقة لكنها تؤدي إلى تقلبات كبيرة في الأرباح، في حين توفّر التكلفة التاريخية استقرارًا نسبيًا لكنها قد تُخفي القيمة الحقيقية للأصل، وهذا يعني أن الاختيار بين المنهجيتين لا يغيّر فقط الأرقام، بل يُعيد تشكيل الانطباع العام حول أداء المؤسسة.

---

[1]Wilians do Prado Camargo et al., Ativos biológicos e produtos agrícolas: um estudo comparativo da produção científica, Revista de Educação Continuada em Medicina Veterinária e Zootecnia do CRMV-SP, v. 19, n. 2, 2021, p.2.

6) تأثير محدودية أدوات القياس التقليدية على تمثيل القيمة الفعلية

نظرًا للخصوصية التي يتميز بها القطاع الفلاحي، قد تكون القياسات التقليدية غير كافية في بعض الحالات، خصوصًا في غياب سوق نشط أو تحت تأثير تقلبات سعرية حادة، في مثل هذه الظروف، يمكن لنماذج كالتحليل بالتدفقات النقدية المخصومة أن تساهم في تقديم تمثيل أكثر دقة للقيمة الفعلية للأصول، ما يُعزز موثوقية المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية.[1]

ثانيا: أثر قياس القيمة العادلة والتكلفة على الأصول البيولوجية الحيوانية

إن الحيوانات الحية التي يتم تربيتها لأغراض غير إنتاج اللحوم، فإن قياس القيمة العادلة يكون أكثر ملاءمة، حيث تتوفر معلومات دقيقة عنها دون جهد إضافي، كما أن الحيوانات تكون جاهزة للبيع مباشرة، مما يجعل القيمة المتبقية لها مرتفعة نسبيًا في نهاية عمرها الإنتاجي، يتيح هذا القياس لمستخدمي المعلومات المالية اتخاذ قرارات أكثر دقة، في المقابل يصعب تحديد التكاليف المرتبطة بالحيوانات الحية حتى بلوغها الإنتاجية، حيث تعتمد على حسابات داخلية يومية لتكاليف التغذية أو تكاليف الولادة في حالة التكاثر وبمقارنة النموذجين، يبدو أن نموذج القيمة العادلة أكثر فعالية في الإبلاغ عن الحيوانات الحية، بينما يوفر نموذج التكلفة نهجًا أكثر تحفظًا لقياس النباتات الحاملة.[2]

الفرع الثالث: القيود والقضايا المتعلقة بتقييم الأصول البيولوجية

---

[1]Priscila Campos Llerena, Mauricio Arias Perez, Cecilia Toscano Morales and Carlos Barreno Cordova, Biological Assets in Agricultural Accounting: A Systematic Review of the Application of IAS 41, Journal of Risk and Financial Management, vol.18, no.7, (2025), p.5

[2]Hana Bohušová and Patrik Svoboda, Biological Assets: In What Way Should Be Measured by SMEs?, Procedia – Social and Behavioral Sciences, Vol. 220, 2016, p. 68

على الرغم من استناد المحاسبة الفلاحية إلى مبادئ محاسبية محددة، إلا أن تطبيقها يواجه العديد من العقبات التي قد تعيق الالتزام الصارم بها، مثل التكلفة التاريخية والحذر واستمرارية النشاط يعود ذلك إلى طبيعة الأنشطة الزراعية التي تتسم بتقلب الدورات البيولوجية، وعدم اليقين بشأن المحاصيل المستقبلية، بالإضافة إلى تعقيد العمليات، مما يجعل من الصعب تحقيق توحيد كامل في تطبيق المعايير المحاسبية.

أولا: القيود المتعلقة بخصائص الأصول البيولوجية

تتميز الأصول البيولوجية بسمات تجعل تقييمها عملية معقدة ودقيقة، ومن أبرز هذه السمات:[1]

- **التفرد:** كل أصل بيولوجي يتمتع بخصائص فريدة مثل العمر، الوزن، الحالة الصحية، السلالة، والإنتاجية، مما يجعل من الصعب تحديد معيار تقييم موحد.
- **الطبيعة الحية:** تتغير قيمة الأصل باستمرار وفقًا لعوامل مثل النمو، التكاثر، الظروف الصحية، والتأثيرات البيئية المحيطة به.
- **تعدد الاستخدامات:** يمكن أن تؤدي الأصول البيولوجية وظائف مختلفة، فمثلًا، تُستخدم الأبقار للتكاثر لفترة معينة، ثم يتم تحويلها إلى إنتاج اللحوم بعد انتهاء دورة إنتاجها، مما يزيد من تعقيد عملية التقييم.

كل هذه العوامل تزيد من مخاطر الاستثمار بسبب عدم القدرة على التنبؤ بالعوائد، ويتفاقم التعقيد بغياب معايير تسعير موحدة وتعدد الجهات المتعاملة في السوق.

[1]Sallah DINAR, Cheklekbire MALAININE, Recognition and Evaluation Challenges of Biological Assets within the Framework of the Moroccan Agricultural Accounting Plan, op. cit., p.794

ثانيا: القيود المتعلقة بخصائص السوق

في ظل ديناميكيات السوق الفلاحي المتغيرة، قد يكون تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية عملية معقدة، لأن:[1]

- الأسواق المنظمة غالبًا ما تكون متاحة فقط عند نضج الأصول أو بعد حصادها، مما يصعّب إيجاد مرجع سعري للأصول قيد الإنتاج.
- حتى في الأسواق النشطة، قد لا تعكس الأسعار الفعلية قيمة المنتجات الزراعية بدقة بسبب عوامل مثل المحتوى الغذائي والتقلبات الموسمية.
- في ظل غياب بيانات سوقية واضحة، تعتمد المؤسسات الفلاحية على نماذج تقديرية تستند إلى مدخلات غير قابلة للملاحظة، مما قد يجعل التقييمات عرضة للأخطاء والتباينات.
- قد تتصرف الأسواق الزراعية بطريقة غير عقلانية لفترات طويلة سواء بسبب المضاربات أو التدخلات الحكومية، مما يؤدي إلى فروقات بين القيم المقدرة والواقع الفعلي، وهو ما قد يخلق تحديات كبيرة أمام المؤسسات التي تعتمد على القيمة العادلة.

ثالثا: قيود الأرصاد الجوية

تلعب الظروف الجوية دورًا حاسمًا في تحديد قيمة الأصول البيولوجية، حيث تؤثر بشكل مباشر على الإنتاج الزراعي والحيواني:[2]

---

[1]Maina P.N, & Wingard, H.C, Small and medium-sized entities in the agricultural sector: Fair value reporting challenges, Agrekon: Agricultural Economics Research, Policy and Practice in Southern Africa, vol.52, no.2, (2013), pp. 59-60

[2]Sallah DINAR, Cheklekbire MALAININE, Recognition and Evaluation Challenges of Biological Assets within the Framework of the Moroccan Agricultural Accounting Plan, op. cit., p.795

- التغيرات في الطقس، مثل كميات الأمطار ودرجات الحرارة، تؤثر على معدلات نمو المحاصيل وجودتها، مما يتطلب تحديث التقييمات المالية بشكل دوري.
- الظواهر المناخية القاسية، مثل العواصف والجفاف والصقيع، قد تؤدي إلى خسائر كبيرة في الإنتاج، ما يستوجب إعادة تقدير قيمة الأصول المتضررة بسرعة ودقة.
- صحة الماشية تتأثر بالعوامل المناخية، حيث يمكن أن تؤدي درجات الحرارة المرتفعة أو الظروف الجوية القاسية إلى زيادة مخاطر الأمراض، مما يؤثر على قيمة الأصول الحيوانية.
- التقلبات الموسمية تسبب تذبذبًا في أسعار الأصول البيولوجية، مما يتطلب اعتماد أساليب تقييم مرنة تعكس دورات الإنتاج الطبيعية.
- التغيرات في استراتيجيات الإدارة الزراعية، مثل زيادة استخدام الري في فترات الجفاف، تؤثر على تكاليف الإنتاج، وهو عامل يجب أخذه بعين الاعتبار في عملية التقييم.

المبحث الثاني: القيمة العادلة كأساس لتقييم الأصول البيولوجية

تُعد القيمة العادلة من المفاهيم المحاسبية الجوهرية التي فرضت حضورها في تقييم الأصول ذات الطابع الديناميكي، وفي مقدمتها الأصول البيولوجية فهي تُمكّن من عكس الواقع الاقتصادي بشكل أكثر دقة مقارنة بالتكلفة التاريخية التقليدية، يهدف هذا المبحث إلى تسليط الضوء على أسس تبني القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية.

المطلب الأول: محدودية التكلفة التاريخية في تقييم الأصول البيولوجية

في سياق النشاط الفلاحي، تبرز الأصول البيولوجية كعنصر محاسبي فريد من نوعه، نظرًا لطبيعتها المتغيرة باستمرار وتعرضها لتحولات حيوية معقدة مثل النمو والتكاثر والنفوق، هذه الخصائص تجعل من الصعب اعتماد نماذج تقليدية في التقييم، وعلى رأسها نموذج التكلفة التاريخية، الذي قد لا يعكس الواقع المالي بشكل دقيق، لذلك برز توجه متزايد نحو تبني القيمة العادلة كخيار بديل يواكب التحولات السريعة في قيمة هذه الأصول ويعزز من جودة المعلومات المالية المقدّمة للمستخدمين.

الفرع الأول: تعريف نموذج التكلفة التاريخية

تمثل التكلفة التاريخية المبلغ المستخدم لتقييم الأصول أو الخصوم المالية عند تسجيلها لأول مرة في الدفاتر المحاسبية.[1]

[1] عائشة كداتسة، وآخرون، محاسبة الأصول البيولوجية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم41 "الزراعة"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد 12، عدد 01، 2021، ص 65.

التكلفة التاريخية هي مبدأ محاسبي يُعتمد عليه في تقييم الأصول على أساس المبلغ النقدي المدفوع فعليًا لاقتنائها، مضافًا إليه جميع التكاليف الضرورية التي تكبّدتها المؤسسة لجعل الأصل جاهزًا للاستخدام أو للإنتاج.[1]

محاسبة التكلفة التاريخية هي منهجية تقوم على تقييم الأصول والخصوم عند اقتنائها أو إنشائها بالتكلفة الأصلية، دون تعديل لاحق للتغيرات في القيمة الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار.[2]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج ان التكلفة التاريخية هي المبلغ الذي يُستخدم لتسجيل الأصول أو الخصوم في الدفاتر المحاسبية وقت اقتنائها، وتشمل هذا المبلغ المدفوع وكل التكاليف الضرورية لجعل الأصل جاهزًا للاستعمال، دون أن يُعدل لاحقًا مهما تغيرت قيمته السوقية.

الفرع الثاني: مشكلات تقييم الأصول البيولوجية وفق نموذج التكلفة التاريخية

تُعَدّ طبيعة النشاط الفلاحي عائقًا حقيقيًا أمام اعتماد التقييم التاريخي للأصول البيولوجية، نظرًا لتأثر هذه الأصول بعوامل حيوية متغيرة يصعب قياسها بدقة مثل الإنجاب، والنمو، والوفاة، كما أن وجود تكاليف مشتركة يزيد من تعقيد عملية التقييم، ويُعدّ تخصيص التكاليف غير المباشرة من بين أبرز التحديات المحاسبية في هذا السياق، خصوصًا لدى المزارع العائلية الصغيرة، حيث

[1] قوادري عبلة، دراسة مقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 14، العدد 2، 2018، ص 95

[2] قوادري عبلة، دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 13، العدد 2، 2018، ص 106

يُصعُب الوصول إلى نتائج دقيقة تعكس الواقع المالي بشكل موثوق،[1] وبالاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية، تظهر عدة إشكالات محاسبية تحدّ من فعالية المعلومات المالية، من أبرزها:[2]

- يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى معلومات دقيقة لتقييم أداء إدارة المزرعة أو الحقل بشكل صحيح، إلا أن نظام الإبلاغ المالي المستند إلى التكلفة التاريخية لا يوفر بيانات كافية لتحقيق هذا التقييم بفعالية؛
- يعجز نموذج التكلفة التاريخية عن احتساب عمليات التحول البيولوجي الطبيعية للأصول البيولوجية بطريقة ملائمة، كما يفشل في تحديد تكلفة المواليد بشكل مستقل؛
- لا يأخذ هذا النموذج في الاعتبار التغيرات السريعة في القيمة السوقية للأصول البيولوجية، والتي تتأثر بعوامل اقتصادية ومناخية، بالإضافة إلى تأثير الآفات والأمراض؛
- يمنح المنتجين أو إدارات الشركات إمكانية التأثير على الدخل من خلال إعادة تصنيف الأصول البيولوجية، فعلى سبيل المثال، يمكن تصنيف الماشية المخصصة للإنتاج على أنها مقتناة بغرض البيع، مما يسمح بتقييمها بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، بهدف تقليل الدخل الخاضع للضريبة؛
- لا يمكن الاعتراف بالدخل خلال مراحل النمو، نظرًا لعدم تحققه بعد، مما يؤدي إلى تأجيل الاعتراف بالإيرادات لفترات طويلة، كما هو الحال في غابات الصنوبر التي قد تستغرق 30 عامًا قبل أن تبدأ بالإنتاج؛

---

[1]Josep Maria Argilés, Josep Garcia-Blandón, Teresa Monllau, Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information, Spanish Accounting Review (Revista de Contabilidad), Vol. 14, No. 2, 2011, p. 91

[2]Ibrahim Al Saabry,fair value as abasis for valuation of biological assets(applied study in the al kafeelco.forgeneralinvestments),journal of universty of babylon for pure and applied sciences, vol 27,No 6,irak, 2019, p 144

- تعكس إيرادات قطيع الماشية المسجلة في حساب الأرباح والخسائر كلًّا من المبيعات والنمو، مما يعني أن المبلغ المدرج في نتيجة النشاط يشمل عنصرين، الأول هو صافي العوائد المكتسبة من مبيعات الماشية، والثاني هو النمو الذي يتمثل في الفرق بين قيمة الماشية في بداية الفترة ونهايتها، بعد خصم نسبة النفوق، وهذا يشير إلى أن التكاليف المنفقة خلال الفترة الحالية لا ترتبط مباشرة بالمكاسب المحققة، بل تمتد آثارها إلى الفترات المستقبلية.

الفرع الثالث: أسباب استخدام القيمة العادلة بدلاً من التكلفة التاريخية

انطلاقًا من الإشكالات المرتبطة بنموذج التكلفة التاريخية، يُطرح التساؤل حول مدى قدرة القيمة العادلة على تقديم بديل أكثر ملاءمة لتقييم الأصول البيولوجية، وهو ما يمكن تناوله من خلال النقاط التالية:[1]

- **الحاجة إلى معلومات تعكس القيمة الحقيقية للأصول:** تعتمد طبيعة الأصول البيولوجية على النمو والتحول البيولوجي المستمر، ما يجعلها تختلف عن الأصول التقليدية من حيث الثبات في القيمة، في هذا السياق لا يوفّر نظام التكلفة التاريخية معلومات ملائمة تعكس تلك التغيرات الحيوية، مما يؤدي إلى غياب صورة مالية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في التقييم، من هنا برزت الحاجة إلى اعتماد القيمة العادلة التي تُعبر عن الوضع الحالي للأصل البيولوجي عند كل تاريخ إعداد القوائم المالية.
- **صعوبة تتبع وتوزيع التكاليف الفعلية عبر مراحل النمو:** تقييم الأصول البيولوجية بالتكلفة التاريخية يستلزم تتبعًا دقيقًا لتكاليف عديدة وموزعة على مراحل نمو متتالية، تشمل الأعلاف، والرعاية الصحية، والخدمات البيطرية، وغيرها، هذا التتبع يكون في كثير من الأحيان مرهقًا

[1]Marrufo Garcia, Rubén Darío, Cano Morales, Abel Maria, "Accounting Treatment of Biological Assets and Agricultural Products", op. cit., pp. 1-15.

وغير دقيق، ما يفتح الباب أمام تقديرات غير موثوقة، في المقابل يتيح الاعتماد على القيمة العادلة تجاوز هذه التعقيدات، خاصة عندما يكون هناك سوق نشط يمكن الاعتماد عليه في تحديد السعر.

- **الاعتراف بالتغيرات في القيمة خلال مراحل النمو:** في الأنشطة الزراعية التي تمتد لفترات طويلة، مثل زراعة الأشجار المثمرة أو إنتاج الأخشاب، قد تمر سنوات طويلة دون تسجيل أي إيرادات تُذكر في ظل استخدام التكلفة التاريخية، بالمقابل يسمح القياس بالقيمة العادلة بالاعتراف بمكاسب التحول البيولوجي تدريجيًا، ما يُمكّن المؤسسة من عكس الأداء الاقتصادي الفعلي خلال كل فترة محاسبية، بدلًا من الانتظار إلى حين البيع.
- **دعم اتخاذ القرار بناءً على القيم السوقية الواقعية:** تُظهر الممارسات الميدانية أن أغلب متخذي القرار في القطاع الفلاحي لا يعتمدون على بيانات التكلفة بقدر ما يستندون إلى القيم السوقية الفعلية، لذلك فإن استخدام القيمة العادلة يوفّر معلومات أكثر صلة بالواقع، ويعكس بشكل مباشر الظروف التي تُتخذ على أساسها القرارات الاستثمارية والإنتاجية.
- **تحسين جودة المعلومات المالية وتقليل الغموض في التقييم:** أثبتت المقارنات المحاسبية أن القياس بالقيمة العادلة يُنتج نتائج مالية أكثر دقة وشفافية، خاصة في ظل التغيرات المستمرة التي تعرفها الأصول البيولوجية، فاعتماد هذه القيمة يُساعد في تقليل الغموض، ويعطي صورة مالية تتوافق مع الطبيعة المتغيرة للنشاط الزراعي، ما يساهم في رفع موثوقية البيانات لدى المستخدمين الداخليين والخارجيين على حد سواء.[1]

[1]Wegrzyńska Malgorzata, Nowotarska Alina, "Measuring and Valuation of Biological Assets: A Research Study", European Research Studies Journal, vol.24, no.2, 2021, p. 193

المطلب الثاني: الإطار النظري والمعياري للقيمة العادلة

تُعدّ القيمة العادلة من المفاهيم الأساسية في المحاسبة المعاصرة، نظرًا لدورها في تقديم معلومات مالية تعكس الواقع الاقتصادي بدقة وشفافية، وقد أولت المعايير الدولية أهمية بالغة لهذا المفهوم، من خلال تحديد تعريف موحد له ووضع إطار مرجعي واضح لقياسه والإفصاح عنه، في هذا السياق يتناول هذا المطلب الجوانب النظرية والتنظيمية المرتبطة بالقيمة العادلة.

الفرع الأول: ماهية القيمة العادلة

أولا: تعريف وشروط القيمة العادلة

توجد العديد من التعريفات لمفهوم القيمة العادلة، نذكر منها ما يلي:

يُعرِّف المعيار الدولي للتقارير المالية 13 القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يتم استلامه مقابل بيع أصل أو المدفوع لتحويل التزام، في إطار معاملة طوعية بين أطراف السوق، في تاريخ التقييم وبذلك، تُعدّ القيمة العادلة نقطة التقاء لمصالح كلٍّ من المشتري والبائع في معاملة محددة.[1]

وفقًا للمعيار المحاسبي الدولي 41، تُعرَّف القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن تبادل الأصل به أو تسوية التزام ما في معاملة تتم بين أطراف مستقلة ومطلعة وبرغبة متبادلة، يتم تحديد هذه القيمة بناءً على موقع الأصل وحالته في اللحظة المعنية، على سبيل المثال، تُحسب القيمة العادلة للماشية في المزرعة وفقًا لسعر السوق المعني، بعد خصم تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لتسليمها إلى السوق المحدد.[2]

---

[1]Cavalheiro Rafael Todescato, Kremer Andréia Maria, Gimenes Régio Marcio Toesca, "Fair Value for Biological Assets: An Empirical Approach", Mediterranean Journal of Social Sciences, vol. 8, no. 3, May 2017, p. 56

[2]Blinov Oleg A, Triyanova Alexsandra S, Tsimbal Anastasiya A, "Current Issues in Biological Assets Accounting in Russia", Eastern European Scientific Journal, 2014, p.2

هي المبلغ الذي يمكن استبدال موجودات به أو استخدامه لتسوية التزامات مالية في صفقة تعقد على أساس تجاري محض بين طرفين مطّلعين راضيين.[1]

هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.[2]

استنادًا إلى التعاريف السابقة، يمكن القول إن القيمة العادلة تمثل المبلغ الذي يمكن تبادل الأصل به أو تسوية التزام معين في معاملة تتم بين أطراف مستقلة ومطلعة، وتتوافر لديها الرغبة في إتمامها وفقًا لظروف السوق السائدة، وهي تعكس القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل أو القيمة المطلوبة لنقل الالتزام في ظل معاملة متفق عليها بين الأطراف المعنية.

ويتم تحديد القيمة العادلة بناءً على مجموعة من الشروط الأساسية، وهي:[3]

- يجب أن يكون كل من البائع والمشتري مستقلين تمامًا، بحيث يتفاوض كل طرف بحرية لتحقيق أفضل الشروط الممكنة، كما ينبغي أن يكونا على دراية كاملة بجميع المعلومات المتعلقة بالصفقة؛
- يجب أن تتم العملية في سياق طبيعي وعادي، حيث لا يمكن اعتبار المعاملات التي تتم تحت ضغط أو ظروف قسرية، مثل حالات التصفية، تعبيرًا دقيقًا عن القيمة العادلة.

ثانيا: المرجعية الدولية المنظمة للقيمة العادلة

---

[1]JOSEP M. ARGILÉS, JOSEP GARCIA-BLANDON, and TERESA MONLLAU, "Fair Value Versus Historical Cost-Based Valuation for Biological Assets: Predictability of Financial Information", Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review, vol. 14, no. 2, 2011, p. 89

[2]Rafael Todescato Cavalheiro, Régio Marcio Toesca Gimenes, Erlaine Binotto, and Carlos Ricardo Fietz, "Fair Value of Biological Assets: An Interdisciplinary Methodological Proposal", .op. cit, p. 548

[3]بلخوش هشام، بوشيخي عائشة، يلس شاوش فاطمة الزهراء، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على مصداقية القوائم المالية، مجلة دفاتر، المجلد 19، العدد 2، 2023، ص 188

1) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) "القيمة العادلة":

صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) في مايو 2011 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، نتيجةً للاهتمام المتزايد بمفهوم القيمة العادلة، قبل إصدار هذا المعيار تضمنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متطلبات غير متسقة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها، بسبب صدورها في فترات زمنية مختلفة مما أثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة، جاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، بهدف توحيد متطلبات قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها. أصبح المعيار نافذًا اعتبارًا من بداية عام 2013.[1]

2) هدف ونطاق المعيار:

يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) إلى:[2]

- ✓ تعريف القيمة العادلة؛
- ✓ وضع إطار موحد لقياس القيمة العادلة ضمن معيار دولي واحد؛
- ✓ تحديد متطلبات الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة.

ويطبق هذا المعيار عندما تشترط أو تسمح المعايير الدولية الأخرى بإعداد التقارير المالية باستخدام قياسات القيمة العادلة أو الإفصاح عنها، بما في ذلك الحالات التي تعتمد على القيمة العادلة، مثل القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع.[3]

---

[1]International Accounting Standards Board, IFRS 13: Fair Value Measurement (London: IFRS Foundation, 2021), pp.730-732

[2]كيموش بلال، معايير التقرير المالي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 729

[3]جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2019 ص 896

ولا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح في هذا المعيار على الحالات التالية:[1]

- معاملات الدفع على أساس الأسهم، والتي تخضع لمعيار IFRS2؛
- عمليات التأجير، التي تقع ضمن نطاق معيار IFRS 16؛
- المقاييس المشابهة للقيمة العادلة لكنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق وفقًا لمعيار المخزون IAS 2، وقيمة الاستخدام، ضمن معيار التدني في قيمة الموجودات IAS 36.

3) متطلبات قياس القيمة العادلة وفقًا للمعيار الدولي 13

يُعد معيار التقارير المالية الدولية رقم 13 المرجع الأساسي لقياس القيمة العادلة، حيث يُلزم الكيان باستخدام تقنيات تقييم تتناسب مع طبيعة الأصل وظروف السوق، شريطة أن تستند هذه التقنيات إلى بيانات موثوقة ومتاحة،[2] ويؤكد المعيار على ضرورة تعظيم استخدام المدخلات القابلة للملاحظة ذات الصلة كالأسعار السوقية أو بيانات السوق النشطة مع التقليل قدر الإمكان من الاعتماد على التقديرات أو البيانات غير القابلة للرصد، التي قد تُضعف من موضوعية التقييم،[3] وفي السياق نفسه، يُشير معيار المحاسبة الدولي 41 إلى أهمية التقدير المهني الرشيد عند غياب السوق النشط، ويشجع على الاستخدام المسؤول للذاتية المحاسبية، خاصةً في حال اللجوء إلى تقنيات مثل نموذج التدفقات النقدية المخصومة، الذي يُعد خيارًا غير مفضل في ضوء ما قد يتضمنه من قدر عالٍ من التقدير الذاتي وضعف الشفافية.

---

[1] كيموش بلال، معايير التقرير المالي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 729-730

[2] RICARDO LUIZ MENEZES SILVA, PAULA CAROLINA CIAMPAGLIA NARDI, IAS 41 and Biological Assets in Brazil: Is the Information Really Useful, op. cit., p.3

[3] Richard Kenyon and Chris Kenyon, "Accounting for KVA Under IFRS 13", Risk Magazine, Vol. 29, No. 3, March 2016, p.3

في سياق قياس القيمة العادلة وفقًا لمعيار IFRS 13، تظهر ثلاث اعتبارات محورية تُسهم في تحديد القيمة العادلة، خاصة عند التعامل مع الأصول البيولوجية غير المسعّرة في أسواق نشطة، يمكن تلخيص هذه الاعتبارات كما يلي:[1]

- **السوق الرئيسي:** عندما يتوفر سوق نشط يتعامل فيه الكيان بانتظام، يُعتبر هذا السوق هو المرجع الأول لتحديد القيمة العادلة، وفي المجال الفلاحي قد يتمثل ذلك في السوق المحلي أو أسواق التصدير التي تشهد معاملات متكررة للمنتجات الزراعية.
- **السوق الأكثر فائدة:** في غياب سوق رئيسي نشط، يُلجأ إلى السوق الذي يُتوقع أن يحقق أعلى عائد صافي بعد احتساب تكاليف المعاملات، هذا الخيار يبرز غالبًا في حالات الإنتاج الزراعي المتخصص أو عندما تكون ظروف التسويق المباشر محدودة.
- **الاستخدام الأعلى والأفضل:** يُفترض أن الأصل البيولوجي يُستغل بطريقة تحقق أقصى عائد اقتصادي ممكن. على سبيل المثال، قد تختلف قيمة الأرض الزراعية حسب ما إذا كانت تُستخدم في زراعات مثمرة طويلة الأجل أو في محاصيل سنوية أكثر ربحية، حسب ما يمليه معيار الاستخدام الأمثل.

ثالثا: تقييم القيمة العادلة

1) مزايا القيمة العادلة

[1]Paweł Mielcarz, A New Approach to Private Firm Fair Value Valuation in Line with IFRS 13 The Concept of the Most Advantageous Market Discount (MAMD), Business and Economic Horizons, Vol. 10, No. 1, (2014), pp. 81–82

توفر القيمة العادلة مستوى أعلى من الموثوقية وقابلية المقارنة والفهم، حيث تعد مقياسًا أفضل لتحديد الفوائد الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصول البيولوجية مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية لأن:[1]

- يتم تداول العديد من الأصول البيولوجية في أسواق نشطة بأسعار واضحة، حيث تتيح مقياسًا موثوقًا يعكس توقعات السوق بشأن الفوائد الاقتصادية المستقبلية، مما يجعل هذه الأسواق مصدرًا موثوقًا لتحديد القيمة العادلة وتعزيز دقتها؛
- القيمة العادلة تتجنب التعقيدات الناجمة عن المنتجات والتكاليف المشتركة التي قد تجعل العلاقة بين المدخلات والمخرجات غير محددة بدقة، كما أنها تقلل من الحاجة إلى تخصيصات تعسفية ومعقدة للتكاليف بين نتائج التحول البيولوجي، خاصة عندما تولد الأصول البيولوجية اضافية تُستخدم في النشاط الزراعي للمؤسسة؛
- القيمة العادلة تساعد في تقديم صورة أكثر دقة للأداء المالي والمركز المالي، خاصة في الأنشطة الزراعية ذات دورات الإنتاج الطويلة والمستمرة، حيث لا تعكس الفترة المحاسبية دورة الإنتاج الكاملة بسبب التقلبات في بيئة الإنتاج والسوق في هذه الحالات، يصبح قياس نهاية الفترة أكثر موثوقية من قياس التكلفة عند المعاملة، لأنه يُوفر تقييمًا أكثر شمولًا للتحول البيولوجي، بما في ذلك النمو والانحطاط، وعندما يكون الحصاد الحالي محدود التأثير مقارنةً بالتحول البيولوجي الكلي، تزداد أهمية القيمة العادلة في تحديد التغيرات الفعلية في الأصول، حتى في الأنشطة الزراعية ذات الدوران المرتفع ودورة الإنتاج القصيرة، مثل إنتاج الدجاج اللاحم أو زراعة الفطر، حيث تحدث معظم العمليات الإنتاجية خلال سنة واحدة، فإن القيمة العادلة تظل مقياسًا يعكس

[1]IFRS Foundation, Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41), op. Cit., p.9

الفوائد الاقتصادية المستقبلية بدقة، مما يقلل من الفروقات بين طرق القياس المختلفة دون المساس بموثوقية التقييم؛

- القيمة العادلة توفر مقياسًا موحدًا لتقييم الأصول البيولوجية، بغض النظر عن مصدرها (سواء كانت مزروعة محليًا أو مشتراة)، مما يزيل التفاوتات الناتجة عن اختلاف تكاليف الاقتناء في نهج التكلفة التاريخية، وبما أن الأصول المماثلة يجب أن تعكس توقعات مماثلة للمنافع الاقتصادية المستقبلية، فإن استخدام القيمة العادلة يسمح بقياس الأصول البيولوجية والإبلاغ عنها على أساس موحد يعكس قيمتها الحقيقية في السوق.

2) عيوب القيمة العادلة

على الرغم من استخدام القيمة العادلة في قياس الأصول البيولوجية، إلا أنها تواجه عدة تحديات تؤثر على موثوقيتها، ومنها:[1]

- غالبًا ما تكون أسعار السوق متقلبة ودورية، مما يجعلها غير مناسبة كأساس ثابت للقياس؛
- من الصعب طلب تقييم عادل عند كل تاريخ ميزانية مالية، خاصة عند إعداد التقارير المؤقتة؛
- قد لا تتوفر أسواق نشطة لبعض الأصول البيولوجية، مما يجعل قياس القيمة العادلة صعبًا، لا سيما خلال فترة النمو الطويلة لهذه الأصول؛
- يؤدي قياس القيمة العادلة إلى الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة، مما يتعارض مع مبادئ الاعتراف بالإيرادات وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية؛
- قد لا تعكس أسعار السوق المسجلة في تاريخ الميزانية المالية الأسعار الفعلية لبيع الأصول، كما أن العديد من الأصول البيولوجية لا تُحتفظ بغرض البيع المباشر.

[1]Azevedo Graça Maria do Carmo, Dimension of the Company versus Knowledge of IAS 41, op. Cit., p. 11.

الفرع الثاني: التسلسل الهرمي لمدخلات تقييم القيمة العادلة

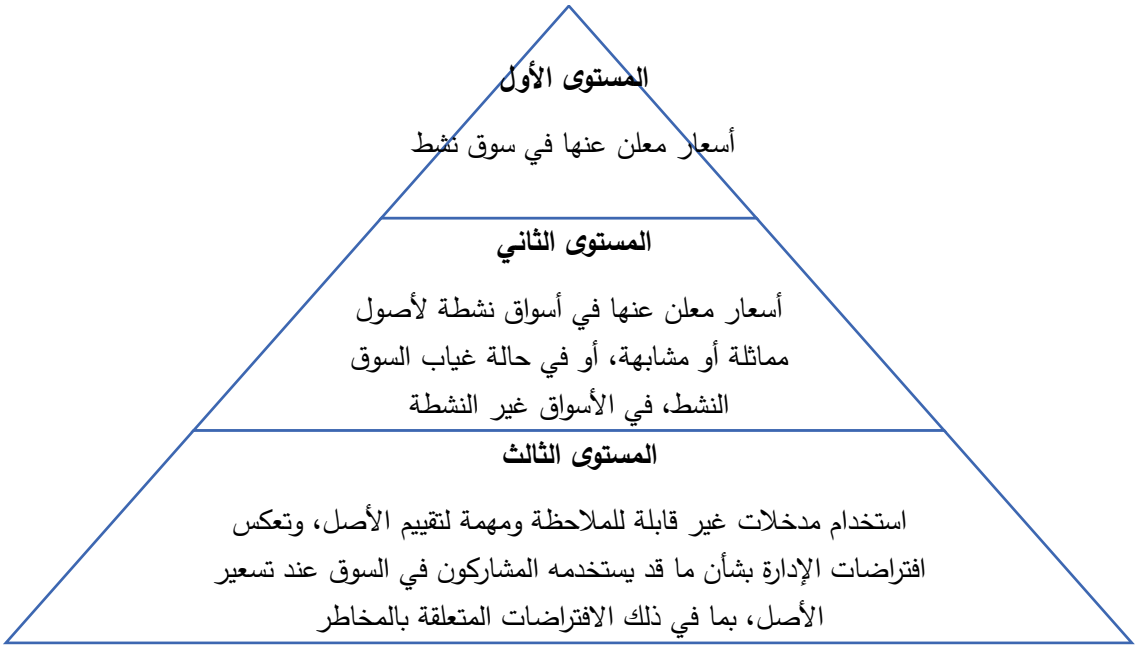
تصنف المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم ضمن تسلسل هرمي للقيمة العادلة، حيث تُمنح الأولوية القصوى للأسعار المعروضة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول المتطابقة، والتي تُعرف بمدخلات المستوى 1، بينما تُعطى أدنى أولوية للمدخلات غير القابلة للملاحظة، المعروفة بمدخلات المستوى 3، حيث يهدف هذا التصنيف إلى ضمان دقة وموثوقية قياسات القيمة العادلة، مع إعطاء الأولوية للمدخلات التي تعتمد على بيانات سوقية واضحة ومباشرة.[1]

- **مدخلات المستوى 1:** تشمل الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المماثلة، والتي تكون متاحة للمنشأة في تاريخ القياس، يتميز هذا المستوى بانخفاض عدم تناسق المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، لذا يجب استخدام هذه الأسعار كلما كانت متاحة.
- **مدخلات المستوى 2:** تتضمن المدخلات القابلة للملاحظة، باستثناء الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة، وتشمل الأسعار المعلنة للأصول المماثلة في الأسواق النشطة، والأسعار المعلنة للأصول المتطابقة أو المماثلة في الأسواق غير النشطة، بالإضافة إلى مدخلات أخرى مثل أسعار الفائدة، منحنيات العائد، التقلبات، سرعات الدفع المسبق، معدلات التخلف عن السداد، ومخاطر الائتمان، تُعد مدخلات المستوى 2 ذات موثوقية عالية لأنها تستند إلى بيانات سوقية قابلة للملاحظة، ومع ذلك، فإن أي تعديلات جوهرية عليها قد تؤدي إلى تصنيف القيمة العادلة ضمن المستوى 3.

[1]Palea Vera, Fair Value Accounting and Its Usefulness to Financial Statement Users, Journal of Financial Reporting and Accounting, vol.12, no.2, 2014, p.7

- **مدخلات المستوى 3:** تشمل المدخلات غير القابلة للملاحظة في قياس القيمة العادلة، حيث لا تتوفر لها بيانات سوقية مباشرة، يتم تطوير هذه المدخلات استنادًا إلى أفضل المعلومات المتاحة التي تعكس افتراضات المشاركين في السوق عند تسعير الأصل، نظرًا لطبيعتها غير القابلة للملاحظة، تخضع مدخلات المستوى 3 لأعلى درجة من عدم تناسق المعلومات بين مُعدّي التقارير والمستخدمين.

الشكل رقم (03): التسلسل الهرمي للقيمة العادلة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على https://www.ifrs.org

الفرع الثالث: السوق النشط كأساس لتقدير القيمة العادلة في القطاع البيولوجي

أولا: تعريف سوق نشط

وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي 41، الزراعة، فإن السوق النشط هو سوق تكون فيه العناصر المتداولة متجانسة، حيث يمكن عادةً العثور على المشترين والبائعين الراغبين في أي وقت، وتكون الأسعار متاحة للجمهور، يتميز السوق النشط بحجم كبير من المعاملات وسيولة السوق مع أسعار

طلب عطاءات ضيقة، إذا كان لدى الكيان إمكانية الوصول إلى أسواق نشطة مختلفة، فسيستفيد الكيان من أكثر هذه الأسواق النشطة صلة.[1]

يُعرف بأنه السوق الرئيسي الذي يلجأ إليه مالك الأصل عادةً لتحقيق أعلى سعر متاح عند بيع أصوله.[2]

هو السوق الذي يضم سلع متجانسة، ووجود بائعين ومشترين بشكل مستمر، مع توفير معلومات عن الأسعار.[3]

إذا نستخلص أن السوق النشط هو ذلك السوق الذي تتوفر فيه شروط واقعية تجعل منه بيئة مناسبة لتحديد القيمة العادلة للأصول، خصوصًا الأصول البيولوجية، ومن خلال التعاريف المختلفة، يمكن تلخيص شروط اعتبار السوق نشطًا كما يلي:

- هو سوق تُباع وتُشترى فيه سلع متشابهة (مثل الماشية، الحبوب، أو الأخشاب)؛
- فيه عدد كافٍ من المشترين والبائعين بشكل دائم، يعني تستطيع أن تبيع أو تشتري في أي وقت؛
- الأسعار فيه معلنة وواضحة للجميع، ويمكن الوصول إليها بسهولة (مثلاً تُنشر في السوق أو الإنترنت)؛
- تتم فيه عمليات بيع وشراء بشكل متكرر، يعني السوق دائم الحركة والنشاط؛
- الأسعار تعكس القيمة الفعلية والعادلة للسلعة، لأنه لا يوجد احتكار أو تفاوض خاص.

---

[1]P.N. Maina and H.C. Wingard, Small and Medium-sized Entities in the Agricultural Sector: Fair Value Reporting Challenges, op. cit.,p. 59

[2]Paweł Mielcarz, A New Approach to Private Firm Fair Value Valuation in Line with IFRS 13 The Concept of the Most Advantageous Market Discount (MAMD), op. cit., p. 81

[3]Erol Demir, A Look at the Accountancy in Turkish Agriculture in Terms of International Accountancy Standards, op. cit., p.54

ثانيا: أهمية السوق النشط في تقييم وتصنيف الأصول البيولوجية

يكتسب السوق النشط أهمية محورية في تقييم الأصول البيولوجية، نظرًا لإتاحته أسعارًا شفافة ومحدثة تعكس واقع العرض والطلب، وتُعد المنتجات البيولوجية، مثل الفواكه والخضر، من السلع المتداولة على نطاق واسع، مما يجعل قيمتها السوقية قابلة للتحديد بسهولة في ظل سوق نشط.

تبرز هذه الأهمية أيضًا في قدرة الأصول البيولوجية على توليد تدفقات نقدية واقتصادية، ما يجعل تقييمها بدقة شرطًا ضروريًا لاتخاذ قرارات استراتيجية مستنيرة، خصوصًا في القطاعات التي تعتمد على الموارد الحية.

علاوة على ذلك، يسمح السوق النشط بتمييز الأصول البيولوجية وفق إمكاناتها الاقتصادية، حيث:[1]

- **إمكانات اقتصادية عالية:** تشمل الأصول التي تولد تدفقات مالية منتظمة مثل المحاصيل ذات الغلة العالية أو الثروة الحيوانية المنتجة؛
- **إمكانات اقتصادية متغيرة:** تتأثر هذه الأصول بعوامل خارجية قد تؤدي إلى تقلبات في العوائد، مما يستلزم استراتيجيات إدارة مرنة؛
- **إمكانات اقتصادية منخفضة:** تتميز بقدرة محدودة على تحقيق العوائد المالية، نتيجة ضعف الطلب أو ارتفاع تكاليف الإنتاج؛
- **إمكانات اقتصادية طويلة الأجل:** تتطلب استثمارات أولية كبيرة أو تمتلك دورات نمو ممتدة، إلا أنها توفر عوائد اقتصادية على المدى البعيد.

[1]Sallah Dinar and Cheklekbire Malainine, Recognition and Evaluation Challenges of Biological Assets within the Framework of the Moroccan Agricultural Accounting Plan, op. cit., p. 791

غير أن غياب سوق نشط لتقييم الأصول البيولوجية قد يطرح تحديات كبيرة على مستوى موثوقية القياس، فعندما لا يتوفر سوق نشط لتقييم الأصول، يُطلب من الشركات استخدام أفضل المعلومات المتاحة لتطوير تقديرات غير قابلة للمراقبة، بما في ذلك البيانات المستندة إلى ظروفها الخاصة، في هذه الحالات يتم تنفيذ القياس في المستوى الثاني أو الثالث من تسلسل القيمة العادلة، مما يستدعي من المحاسب استخدام درجة معينة من التقدير المهني، هذا التقدير قد يؤثر على مدى موثوقية المعلومات المقدمة، ويمنح في الوقت ذاته للإدارة مساحة أكبر للتأثير على النتائج المالية، الأمر الذي قد يؤثر على شفافيتها وجودتها.[1]

المطلب الثالث: منهجيات وتقنيات تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية

تُشكّل عملية تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية تحديًا محاسبيًا وتقنيًا، لا سيما في ظل تقلبات الأسواق وصعوبة توفر بيانات مرجعية ثابتة، بناءً عليه يتطلب هذا التقييم اعتماد منهجيات متخصصة تأخذ بعين الاعتبار خصوصية القطاع الفلاحي، سواء وُجد سوق نشط أم لا، وذلك لضمان موثوقية وموضوعية القياس، يتناول هذا المطلب أهم الطرق والتقنيات المعتمدة في هذا السياق.

الفرع الأول: طرق تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية

أولا: حالة وجود سوق نشط

إذا توفر سوق نشط للأصل البيولوجي أو المنتج الفلاحي، فإن السعر المعروض في هذا السوق يُعد أساسًا مناسبًا لتحديد القيمة العادلة، وفي حال إمكانية الوصول إلى عدة أسواق نشطة، يتوجب على المؤسسة اختيار السوق الأكثر ملاءمة لاحتياجاتها، على سبيل المثال إذا كانت المؤسسة

[1]Cavalheiro R.T, Gimenes R.M.T, Binotto E, & Fietz C.R, Fair Value of Biological Assets: An Interdisciplinary Methodological Proposalop. cit., p.547

الفلاحية قادرة على التعامل مع سوقين نشطين، فعليها اعتماد السعر السائد في السوق الذي تخطط لاستخدامه.[1]

ثانيا: في حالة غياب سوق نشط

نظرًا لتنوع الأنشطة الفلاحية، يصبح تحقيق تجانس في المنتجات أمرًا صعبًا، مما يستلزم الاعتماد على نماذج تسعير تستند إلى منتجات مماثلة، ووفقًا لمعيار المحاسبة الدولي 41 الخاص بالزراعة والنظام المحاسبي المالي المكيف، فإنه في حال عدم توفر سوق نشط، يتعين على المؤسسة استخدام إحدى الوسائل التالية لتحديد القيمة العادلة، شريطة أن تكون متاحة:[2]

- الاعتماد على أحدث سعر معاملة في السوق، بشرط عدم حدوث تغييرات جوهرية في الظروف الاقتصادية بين تاريخ المعاملة وتاريخ إعداد الميزانية العمومية؛
- استخدام أسعار السوق للأصول المشابهة مع إجراء التعديلات اللازمة لتعكس الفروقات؛
- تطبيق معايير القطاع، مثل تقييم البساتين بناءً على إنتاجية الهكتار، أو تحديد قيمة الماشية وفقًا لوزن اللحوم المنتجة؛
- استخدام التحليل المالي للتدفقات النقدية المستقبلية وخصمها بسعر فائدة يعكس معدل السوق قبل الضريبة؛
- الاعتماد على تكلفة الاقتناء في الحالات التي لم يطرأ فيها تحول بيولوجي جوهري.

الفرع الثاني: تقنيات تقييم القيمة العادلة للأصول البيولوجية

[1]Hinke Jana and Marta Stárová, The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic, op. cit., p. 215

[2]Jaroslav Sedláček, Methods of Valuation in Agricultural Accounting, op. cit., p. 64

عند عدم توفر معاملات سوقية يمكن ملاحظتها أو معلومات سوقية مباشرة، يظل الهدف الأساسي لقياس القيمة العادلة هو تقدير سعر الخروج للأصل. لتحقيق ذلك، تعتمد الشركات على تقنيات التقييم التي تتماشى مع أحد النهج الثلاثة:[1]

- **نهج السوق:** يعتمد على أسعار وأدلة مستمدة من معاملات سوقية تشمل أصولًا مماثلة أو قابلة للمقارنة؛
- **نهج الدخل:** يستند إلى تحويل المبالغ المستقبلية، مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات، إلى قيمة حالية باستخدام تقنيات مثل القيمة الحالية، نماذج تسعير الخيارات (كصيغة بلاك–سكولز–ميرتون والنموذج ثنائي الحدود)، وطريقة الأرباح الزائدة متعددة الفترات؛
- **نهج التكلفة:** يركز على تكلفة الاستبدال الحالية، أي المبلغ المطلوب حاليًا لاستبدال القدرة الخدمية للأصل.

الفرع الثالث: التدفقات النقدية المخصومة كأداة لتحديد القيمة العادلة[2]

في المحاسبة الفلاحية، يُعد تقييم الأصول البيولوجية مثل الأبقار المنتجة للحليب أو المعدّة للتسمين أمرًا حيويًا لتعكس القوائم المالية القدرة الحقيقية لهذه الأصول على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، وعند غياب سوق نشط لتحديد أسعار هذه الأصول، يتم اللجوء إلى نموذج التدفقات النقدية المخصومة كأداة رئيسية لقياس القيمة العادلة.

---

[1]Vera Palea, Fair Value Accounting and Its Usefulness to Financial Statement Users, op. cit., p.6

[2]Eduardo Acuña, Antonio Pinto, Jorge Cancino, and Simón Sandoval, Fair Value of Standing Timber in the Context of IAS 41 Implementation: A Case Study with Pinus Radiata, Ciência Florestal, Vol. 30, No. 4 (2020), pp. 1220–1221.

يرتكز هذا النموذج على مبدأ القيمة الحالية، حيث تُقدّر القيمة العادلة للأصل على أساس التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع تحقيقها من بيع الحليب أو اللحوم، بعد خصم جميع التكاليف التشغيلية مثل التغذية، الرعاية البيطرية، التأمين والتسيير، باستخدام معدل خصم يعكس مستوى المخاطر المرتبطة بالنشاط الفلاحي، وتكتسي فترة الإسقاط أهمية خاصة في هذا السياق، إذ تحدد المدة الزمنية المتوقعة لتحقيق هذه العوائد، بينما يُمثل تحديد معدل الخصم تحديًا كبيرًا نظرًا لخصوصية القطاع وظروف السوق الفلاحية.

ومن أبرز النماذج المستخدمة في تقدير معدل الخصم نذكر نموذج تسعير الأصول الرأسمالية (CAPM)، الذي يعتمد على علاوة مخاطر السوق والمخاطر النظامية (بيتا)، رغم الانتقادات التي يواجهها في الأسواق الناشئة، مما أدى إلى تطوير نماذج هجينة تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات السوق المحلية، كما يُستخدم أيضًا نموذج المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال (WACC) في حالة تمويل الأصول من مصادر متعددة.

عند تقييم الأصول البيولوجية غير المنتجة بعد (مثل الأبقار في طور النمو)، يُعتمد على التدفقات المستقبلية المتوقعة، ويُخصم منها التكاليف المرتبطة بالتربية والتسيير حتى بلوغ سن الإنتاج، ويمكن استخدام معادلات رسملة التكاليف كبديل في حال تعذّر تقدير التدفقات المستقبلية بدقة، وذلك باعتماد تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال المستثمر.

المطلب الرابع: الآثار المحاسبية لتطبيق القيمة العادلة على الأصول البيولوجية

يمتد تأثير تطبيق القيمة العادلة على الأصول البيولوجية إلى عدة جوانب محاسبية، تمسّ الاعتراف بالإيرادات، معالجة المصاريف، والتعامل مع المنح الحكومية والعقود المستقبلية، يتطلب هذا التطبيق فهمًا دقيقًا للآليات المحاسبية المرتبطة بتطور القيمة الاقتصادية لهذه الأصول، وما

يترتب عليها من التزامات وإفصاحات، يستعرض هذا المطلب أبرز الانعكاسات المحاسبية الناتجة عن تبني هذا النموذج التقييمي.

الفرع الأول: مفهوم التراكم في الأصول البيولوجية

يشير هذا المفهوم إلى تسجيل الدخل المترتب عن الزيادة في القيمة الاقتصادية للأصول البيولوجية نتيجة النمو الطبيعي أو تقدم العمر خلال دورة حياتها، حتى وإن لم يتم بيعها فعليًا بعد، وبهذا يُنظر إلى التراكم كمصدر إيراد يتحقق تدريجيًا مع تطور الأصل البيولوجي.[1]

يعتمد معيار المحاسبة الدولي 41 على هذا المفهوم، حيث يُعترف بالإيرادات بالتوازي مع نمو الأصول البيولوجية، وفقًا للمعايير التالية:[2]

- بعض الأصول، مثل الماشية أو الأشجار، يمكن بيعها في أي مرحلة من مراحل نموها، ويختلف سعرها حسب العمر أو الحجم، فعلى سبيل المثال يمكن بيع الماعز في أي وقت من حياته، ويتحدد سعره وفقًا لذلك؛
- كلما تقدم الأصل البيولوجي في العمر، ازدادت قيمته السوقية، كما هو الحال في أشجار الساج التي تكتسب قيمة أكبر بمرور الوقت.

بناءً على هذا التصور، تُعد الإيرادات "مكتسبة" تدريجيًا بمجرد نمو الأصل البيولوجي، حتى وإن لم تتحقق عن طريق البيع بعد، ويُعد ذلك متوافقًا مع تعريف الدخل الوارد في الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الذي يُعرف الدخل بأنه "زيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية، تظهر في شكل تدفقات داخلة أو تحسّن في قيمة الأصول أو انخفاض في الخصوم،

---

[1]Zenanda S. S, & Suyunus M, The Negligence of IFRS Adoption: Accounting Treatment on Biological Accretion of Sugarcane, op. cit. , 2020, p. 407

[2]Yohanes Handoko Aryanto, Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture, International Journal of SSRN, Vol. 1, No. 1, 2011, pp. 2–3

ولا تشمل مساهمات أصحاب رأس المال".

ولهذا، يتم قياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع، لتعكس قيمتها الفعلية خلال مراحل نموها، وتُسجل الفروقات الناتجة عن هذا التقييم في الربح أو الخسارة، كونها تعبّر عن زيادات في القيمة، وتُدرج ضمن الدخل وفقًا لهذا المفهوم.

ورغم أن الإيراد المحقق وفقًا لمفهوم التراكم لا يكون نتيجة بيع فعلي، إلا أنه يُعترف به عندما يكون تحققه مؤكدًا، ويُعتبر مجرد مسألة وقت، ما دام هناك تطور في قيمة الأصل البيولوجي.

الفرع الثاني: معالجة المصاريف اللاحقة للأصول البيولوجية

وفقًا لمعيار المحاسبة الدول IAS 41، تُقاس الأصول البيولوجية في القوائم المالية بالقيمة العادلة مخصومًا منها تكاليف البيع، وهو ما ينعكس مباشرة على كيفية معالجة التكاليف اللاحقة المرتبطة بهذه الأصول، فباستثناء التكاليف المتعلقة باقتناء الأصل البيولوجي، والتي تُدرج ضمن قيمة الأصل عند الاعتراف الأولي، يتم عادةً الاعتراف بالتكاليف التشغيلية اللاحقة كمصروفات في الفترة التي يتم فيها تكبدها.[1]

وتشمل هذه التكاليف أنشطة مثل الزراعة، التسميد، الري، إزالة الأعشاب الضارة، ورعاية الحيوانات، وهي جزء من عمليات التحول البيولوجي المستمر، وقد بيّن مجلس معايير المحاسبة الدولية أن إدراج توجيهات مفصلة حول معالجة هذه النفقات لم يكن ضروريًا، نظرًا لأن أي تغير في قيمة الأصل الناتج عن هذه العمليات يظهر تلقائيًا ضمن التغير في القيمة العادلة.[2]

---

[1]IFRS, Approval by the Board of Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41) issued in June 2014, op. cit., p.3

[2]Bohusova H, & Svoboda P, Will the amendments to the IAS 16 and IAS 41 influence the value of biological assets?, op. cit., p.60

مع ذلك، يمنح المعيار مرونة للمؤسسات في اعتماد السياسة المحاسبية المناسبة بشأن هذه النفقات، إما تحميلها كمصاريف مباشرة، أو رسملتها ضمن قيمة الأصل، مع الالتزام بالثبات في التطبيق والإفصاح الواضح عنها ضمن القوائم المالية، علمًا أن هذا الخيار لا يؤثر على القيمة العادلة الظاهرة في الميزانية المالية، بل على توزيع النتائج المالية داخل قائمة الربح أو الخسارة، كما يُطلب من المؤسسة تقديم عرض واضح وتحليلي لهذه المصاريف، سواء وفق طبيعتها أو وظيفتها، بما يعزز ملاءمة وشفافية المعلومات المقدّمة لمستخدمي القوائم المالية.[1]

حسب النظام المحاسبي المكيف مع القطاع الفلاحي يتم إدراج النفقات اللاحقة لعملية الاقتناء، والمتعلقة بالأصول البيولوجية المقيمة وفقًا لقيمتها العادلة بعد خصم التكاليف المقدرة في نقطة البيع، ضمن حسابات الأعباء. سواء أسهمت هذه النفقات في تحسين الكفاءة الأصلية للأصول أم لا، فإنه لا يجوز تسجيلها كأصل.[2]

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية وفقًا لمعيار IAS 41

اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية معالجة محاسبية خاصة للمنح الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية المقاسة بالقيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع، تختلف عن تلك الواردة في معيار IAS 20، وذلك نظرًا لخصوصية النشاط الزراعي وطبيعة الأصول البيولوجية.

أولا: المنح غير المشروطة

عند حصول المؤسسة الفلاحية على منحة حكومية غير مشروطة، أي لا ترتبط بأي التزامات مستقبلية، يتم الاعتراف بها مباشرة كإيراد في حساب الربح أو الخسارة، في اللحظة التي تصبح فيها

[1]IFRS Interpretations Committee, Subsequent Expenditure on Biological Assets (IAS 41 Agriculture), September 2019, p. 1.

[2]القرار 201، مرجع سبق ذكره، ص 12

مستحقة القبض، ويرجع هذا الاعتراف الفوري إلى أن الأصل البيولوجي ذاته يُقاس بالقيمة العادلة، مما يستدعي التناسق في عرض النتائج المالية.[1]

ثانيا: المنح المشروطة

إذا كانت المنحة مشروطة، كأن تُلزم الكيان الزراعي بعدم ممارسة نشاط معين أو ببلوغ هدف محدد، فلا يُعترف بها كإيراد إلا عند استيفاء تلك الشروط فعليًا، وليس بمجرد وجود "تأكيد معقول" على إمكانية تحقيقها، ويهدف هذا التوجه إلى احترام مبدأ الحيطة وتفادي التقديرات الذاتية التي قد تؤدي إلى تضليل في التقارير المالية.[2]

تجدر الإشارة إلى أن بعض المنح قد تتضمن شروطًا زمنية، مثل اشتراط استمرار المؤسسة في النشاط الفلاحي بموقع معين لمدة خمس سنوات، مع التزامها بإعادة المبلغ كاملاً في حال التوقف المبكر في هذه الحالة، لا يُعترف بالمنحة كإيراد قبل نهاية المدة، أما إذا سمح الاتفاق بالاحتفاظ بجزء من المنحة بما يتناسب مع الوقت المنقضي، فيتم الاعتراف بالإيراد تدريجيًا حسب نسبة الوفاء بالالتزام.[3]

الفرع الرابع: الإشكالات المحاسبية المرتبطة بالعقود المرهقة في ظل تطبيق القيمة العادلة

في سياق تطبيق القيمة العادلة على الأصول البيولوجية، يواجه المحاسبون تحديات تتعلق بالعقود المستقبلية لبيع هذه الأصول أو المنتجات الزراعية، ففي العديد من الحالات تبرم المؤسسات عقودًا للبيع بأسعار محددة مسبقًا، إلا أن هذه الأسعار لا تُعد مرجعًا موثوقًا لاعتمادها كأساس لقياس

---

[1]Miranda-Quibot H. D, & Ohe, Y, The Recognition, Measurement and Disclosure of Biological Assets of Selected Agritourism Farms in Region IV-A Philippines, op. cit., p.4.

[2]Nandan, K. Agriculture Accounting in India, op. cit., June 2020, p. 111.

[3]Derahmoune Hilal,La comptabilité agricole selon la norme IAS 41 et le référentiel comptable algérien, op. cit., p. 78.

القيمة العادلة، لأن الأخيرة تُبنى على أسعار السوق في تاريخ التقييم، حيث يفترض أن تتم الصفقة بين طرفين على دراية ومستعدين للتبادل بشكل حر.[1]

ينبه المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 إلى أن القيمة العادلة ينبغي أن تُقدّر بشكل موثوق بناءً على السوق النشط أو مصادر تقييم معتمدة، دون الانجرار وراء الأسعار التعاقدية، بل أكثر من ذلك، قد تنشأ حالات تكون فيها القيمة العادلة المقدرة أقل من السعر المحدد في العقد، وهو ما يؤدي إلى ما يُعرف بـ "العقد المرهق"، أي عقد ينطوي على التزامات تفوق المنافع الاقتصادية المتوقعة.[2]

في هذه الحالة، يحيل معيار IAS 41 إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 37 الذي يوصي بضرورة تكوين مخصصات للتعامل مع الخسائر المتوقعة من هذه العقود، نظرًا لاعتبارها التزامات محتملة تستدعي معالجة محاسبية دقيقة.[3]

---

[1]Rubén Darío Marrufo García & Abel María Cano Morales, Accounting Treatment of Biological Assets and Agricultural Products, op. cit., p. 68

[2]Hinke Jana & Marta Stárová, The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic, op. cit., p. 215

[3]Srđan Lalić, Nevena Perić & Dražen Jovanović, The Accounting Treatment of the Biological Process of Transformation, op. cit., p. 237

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للنباتات المثمرة وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية

مع التطور المتسارع الذي تعرفه الممارسات المحاسبية، ووسط تزايد الاهتمام العالمي بالأنشطة الفلاحية كأحد المكونات الحيوية للاقتصاد، أصبحت الحاجة ملحة إلى توفير معالجة محاسبية عادلة وواقعية للنباتات الحاملة، لما تتميز به من خصائص فريدة تجعلها مختلفة عن باقي الأصول البيولوجية، هذا الواقع دفع مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى مراجعة طريقة تصنيفها، مما أدى إلى إعادة إدراجها ضمن الأصول الثابتة وفقًا لمعيار 16 بدلًا من إبقائها تحت مظلة معيار 41.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والمعياري للنباتات المثمرة

الفرع الأول: تطور التصنيف المحاسبي للنباتات المثمرة

بدأ الاهتمام المهني بمراجعة المعالجة المحاسبية للنباتات الحاملة مع انطلاق المشاورات الدولية التي أطلقها مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2011، ضمن إطار تقييم جدول أعماله، وقد أبرز العديد من المشاركين خلال هذه المرحلة أن خصائص النباتات الحاملة تقترب وظيفيًا من الممتلكات والمنشآت والمعدات، بحكم استخدامها المستمر في العملية الإنتاجية لعدة سنوات، دون نية بيعها كنباتات بحد ذاتها، ولذلك اعتُبر تصنيفها كأصول بيولوجية في ظل معيار IAS 41 غير متناسب مع طبيعتها الاقتصادية، بل رأى البعض أنها تشبه في استخدامها المعدات الصناعية نظرًا لدورها في توليد الإنتاج الزراعي بطريقة متكررة ومنظمة.[1]

استجابة لهذه المقترحات، بادر المجلس الدولي في عام 2013 بإصدار مسودة تعديل أولية، اقترح من خلالها نقل النباتات الحاملة من نطاق معيار الزراعة (IAS 41) إلى معيار الممتلكات

[1]Altarawneh Mohammad Saleh, How Company Characteristics Influence Measurement Practices and Disclosure Level Prescribed within IAS 41, op. cit., p. 4.

والمنشآت والمعدات (IAS 16) وقد تم اعتماد هذه التعديلات رسميًا في 30 جوان 2014، ودخلت حيّز التنفيذ ابتداءً من 1 جانفي 2016.[1]

وفقًا لهذا التعديل، أصبحت النباتات الحاملة مثل أشجار الفاكهة، الكروم، نخيل الزيت، وأشجار المطاط تُصنَّف كأصول ثابتة ملموسة تُعالج محاسبيًا بموجب معيار IAS 16، بينما تُواصل المنتجات الزراعية الناتجة عنها الخضوع لأحكام IAS 41.

وقد نتج عن هذا التعديل فصل محاسبي واضح بين النبات الحامل ومحصوله، بحيث يُدرج النبات ضمن الأصول غير المتداولة، في حين يُعالج الإنتاج الزراعي كأصل مستقل يُصنّف غالبًا ضمن الأصول المتداولة، ما لم يتطلب أكثر من سنة للوصول إلى الجاهزية للبيع.[2]

ورغم التقدّم الملحوظ على المستوى الدولي في تصنيف ومعالجة النباتات الحاملة، إلا أنّ النظام المحاسبي المالي المكيّف مع القطاع الفلاحي في الجزائر، والصادر في جوان 2023، لم يواكب هذا التوجه، حيث لم يُفرد للنباتات الحاملة معالجة محاسبية خاصة بها، بل اكتفى بالإشارة إلى الأصول البيولوجية بشكل عام، مؤكدًا على تقييمها بالقيمة العادلة دون الخوض في التفاصيل المتعلقة بخصوصيات هذه الفئة من الأصول، ويُعد هذا الغياب مؤشرًا واضحًا على محدودية توافق الإطار المحاسبي الوطني مع التوجهات الدولية، كما يُبرز استمرار الفجوة بين ما تنص عليه المعايير الدولية وما هو معمول به فعليًا في الممارسة المحاسبية المحلية.

الفرع الثاني: تعريف وشروط تصنيف النباتات المثمرة في ضوء معايير المحاسبة الدولية

---

[1]Hana Bohusova, Patrik Svoboda, Will the Amendments to the IAS 16 and IAS 41 Influence the Value of Biological Assets?, op. cit., pp. 58–59.

[2]Saverio Bozzolan, Enrico Laghi & Marco Mattei, Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications for Accounting of Bearer Plants, Agricultural Economics – Czech, Vol. 62, No. 4, 2016, p. 165

أولا: تعريف النباتات المثمرة

هناك عدة تعاريف نستعرض منها:

النبات المثمر هو نبات حي يستخدم في إنتاج أو توريد المنتجات الزراعية، ومن المتوقع أن يتحمل المنتج لأكثر من فترة واحدة، ولديه احتمال بعيد لبيعه كمنتج زراعي، باستثناء مبيعات الخردة العرضية.[1]

هي نباتات حية تحتفظ بها الشركات لجمع أو إنتاج أصول أخرى واستخراج المنتجات الزراعية منها، وبالتالي فهي ليست للاستهلاك، ومن الأمثلة على ذلك مزارع الكروم ونباتات القطن وأشجار التفاح وقصب السكر.[2]

النبات المثمر هو نبات يتم الاحتفاظ به لإنتاج منتجات زراعية ويُعتبر النبات المثمر قابلاً للإنتاج عندما يصبح قادرًا على إنتاج منتج زراعي، في حين يُعد غير قابل للإنتاج إذا لم يصل بعد إلى هذه المرحلة.[3]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن النبات المثمر هو نبات حي تحتفظ به الشركات لإنتاج أو توريد المنتجات الزراعية، ويتميز بقدرته على الإنتاج لعدة فترات دون أن يكون مخصصًا للاستهلاك، ويُعتبر قابلاً للإنتاج عندما يبدأ في إنتاج محصول زراعي، بينما يكون غير قابل للإنتاج

---

[1]Saverio Bozzolan, Enrico Laghi & Marco Mattei, Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications for Accounting of Bearer Plants, op. cit., p. 161

[2]Luís Rogério de Oliveira, Maria Marta Figueiredo & Maria Dolores de Souza Alves, O IAS 41 e os ativos biológicos no Brasil: as informações são realmente úteis?, op. cit., p. 11

[3]Rendra Kurniawan, Aji Dedi Mulawarman & Ari Kamayanti, Biological Assets Valuation Reconstruction: A Critical Study of IAS 41 on Agricultural Accounting in Indonesian Farmers, Procedia – Social and Behavioral Sciences, Vol. 164, 2014, p. 73.

إذا لم يصل بعد إلى هذه المرحلة، ومن أمثلته مزارع الكروم، ونباتات القطن، وأشجار التفاح، وقصب السكر.

ثانيا: شروط تصنيف النباتات المثمرة

يشترط مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مجموعة من الضوابط لتصنيف نباتٍ ما ضمن فئة "النباتات المثمرة"، وذلك بهدف ضمان دقة التصنيف وملاءمته للواقع الاقتصادي للنشاط الفلاحي ويُبنى هذا التصنيف على الغرض المحاسبي من اقتناء النبات، وليس فقط على طبيعته البيولوجية أو استخدامه الظاهري، حيث يفترض أن يكون النبات أداة إنتاج دائمة، وليس منتجًا نهائيًا بحد ذاته، وتبعا لذلك حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من الشروط الموضوعية التي يجب أن تتوافر مجتمعة حتى يُصنَّف النبات ضمن فئة "النباتات المثمرة"، كالآتي:[1]

1) **الاستخدام الإنتاجي المستمر:** يُشترط أن يكون الغرض من زراعة النبات هو إنتاج أو توريد المنتجات الزراعية لفترة زمنية ممتدة، وليس بيعه مباشرة كناتج زراعي مستقل، أي أن النبات يُستخدم كوسيلة إنتاج وليس كمنتَج نهائي.
2) **الاستمرارية عبر أكثر من دورة إنتاجية:** يجب أن يكون للنبات المثمر عمر إنتاجي يتجاوز فترة محاسبية واحدة، ما يعني أنه لا يُصنف كنبات موسمي يُزرع ويُحصد في دورة قصيرة واحدة فقط هذه الاستمرارية تمنحه طبيعة طويلة الأجل تُشبه طبيعة الأصول الثابتة.
3) **ضعف احتمالية البيع كناتج زراعي:** لا يُحتفظ بالنبات المثمر بهدف بيعه في السوق كناتج زراعي أساسي، بل إن احتمالية بيعه إن وُجدت تكون في الغالب عند نهاية عمره الإنتاجي، على

[1]Saverio Bozzolan, Enrico Laghi & Marco Mattei, Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications for Accounting of Bearer Plants, op. cit., p. 164

شكل نفايات زراعية أو بقايا غير رئيسية وهذا يعزز من فكرة أن قيمته المحاسبية تكمن في استخدامه، وليس في ذاته كنبات.

في المقابل، تُستبعد من هذا التصنيف المحاصيل السنوية، مثل القمح، الذرة، وفول الصويا، نظرًا لأنها تُزرع وتُحصد ضمن نفس الدورة الزراعية وتُستهلك مباشرة، مما يُخالف شرط الاستمرارية طويل الأجل، ويُطبَّق نفس المنطق على الأشجار المزروعة خصيصًا لغرض إنتاج الخشب، حيث يُعد النبات نفسه هو المنتج النهائي وبالتالي، لا تتحقق خاصية "الاحتمال البعيد لبيع النبات"، مما يُفقده أحد شروط التصنيف كنبات مثمر.

كما توجد حالات أكثر تعقيدًا تتعلق بما يُعرف بـ الاستخدام المزدوج، أي عندما يُستخدم النبات لإنتاج محاصيل زراعية، وفي الوقت ذاته يُباع لاحقًا كناتج نهائي مثال ذلك أشجار المطاط التي تُستغل لفترة في إنتاج الحليب المطاطي، ثم تُباع لاحقًا كخشب في مثل هذه الحالات، لا يُدرج النبات ضمن فئة النباتات المثمرة، بسبب وجود نية واقعية لبيعه مستقبلاً.

الفرع الثالث: أسباب إعادة تصنيف النباتات المثمرة ضمن معيار IAS 16

جاء تعديل تصنيف النباتات المثمرة سنة 2016 ليتماشى مع طبيعتها الاقتصادية والاستخدامية في النشاط الزراعي، وذلك بعد سلسلة من الملاحظات والانتقادات التي واجهها تطبيق القيمة العادلة في هذا السياق وقد استند مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى مجموعة من الأسباب الجوهرية، يمكن تلخيصها كما يلي:

1) **الاستخدام الإنتاجي طويل الأجل وليس بغرض البيع:** تُحتفظ النباتات المثمرة مثل الكروم وأشجار المطاط من أجل إنتاج محاصيل زراعية على مدى سنوات متتالية، ولا تهدف المؤسسات عادةً

إلى بيعها كنباتات مستقلة، هذا الاستخدام يجعلها أقرب إلى الأصول الثابتة من حيث طبيعتها الاقتصادية، وهو ما يتعارض مع التصنيف السابق لها كأصول بيولوجية قابلة للبيع.[1]

2) **غياب الأسواق النشطة وصعوبة تحديد القيمة العادلة:** على عكس المنتجات الزراعية التي تنمو على هذه النباتات (مثل العنب أو التمور)، والتي يمكن إيجاد أسعار سوقية واضحة لها، تفتقر النباتات المثمرة إلى سوق نشطة يمكن من خلالها تحديد قيمة عادلة موثوقة، إذ إنها غالبًا ما تكون مرتبطة بالأرض ولا تُباع بشكل منفصل عنها.[2]

3) **عدم موثوقية نماذج القيمة العادلة المعتمدة على التقدير الذاتي:** تعتمد نماذج القيمة العادلة، وخصوصًا تلك المبنية على التدفقات النقدية المستقبلية، على فرضيات تقديرية قد تختلف كثيرًا عن الواقع، ما يؤدي إلى نتائج محاسبية غير دقيقة ويُضعف من مصداقية القوائم المالية.[3]

4) **الطبيعة الثابتة للنباتات المثمرة وعدم خضوعها لتحول بيولوجي كبير:** تُعتبر النباتات المثمرة في مراحل نضجها أصولًا مستقرة نسبيًا من حيث الوظيفة، إذ لا تمر بعمليات تحول بيولوجي جوهرية مثل تلك التي تخضع لها المحاصيل الموسمية، مما يبرر معاملتها بنفس طريقة الأصول الثابتة الأخرى المُنشأة داخليًا.[4]

5) **تكاليف التقييم المرتفعة مقارنة بالفائدة المحاسبية المتحققة:** يُعد تطبيق نموذج القيمة العادلة مكلفًا من حيث الوقت والجهد، وخاصة عندما يكون القياس غير موثوق بسبب نقص البيانات

---

[1]Blanka Giertliová, Zuzana Dobšinská & Rastislav Šulek, Comparison of the Forest Accounting System in Slovakia and IAS 41, op. cit., p. 12

[2]Manya Poghosyan & Gohar Harutyunyan, The Problem of Accounting of Biological Assets According to International Standards, op. cit., p. 180

[3]Blanka Giertliová, Zuzana Dobšinská & Rastislav Šulek, Comparison of the Forest Accounting System in Slovakia and IAS 41, op. cit., p. 12

[4]Hana Bohusová & Patrik Svoboda, Will the Amendments to the IAS 16 and IAS 41 Influence the Value of Biological Assets?, op. cit., p. 58

السوقية، وبالمقارنة مع المنفعة المحدودة التي تقدمها تلك التقديرات، أصبح من الأنسب اللجوء إلى نموذج التكلفة التاريخية في تقييم النباتات المثمرة.[1]

المطلب الثاني: نماذج القياس المحاسبي للنباتات المثمرة

الفرع الأول: القياس المحاسبي للنباتات المثمرة

في ضوء التعديلات التي أدخلها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على كل من المعيارين (IAS 16) و(IAS 41)، تم اعتماد نهج جديد لقياس وتقييم النباتات المثمرة، وذلك بعد أن أعيد تصنيفها ضمن الأصول الثابتة الملموسة بدلاً من اعتبارها أصولًا بيولوجية كما كان معمولًا به سابقًا.

منذ دخول هذه التعديلات حيز التنفيذ سنة 2016، بات لزامًا على المؤسسات الزراعية فصل النباتات المثمرة عن باقي الأصول البيولوجية، ومعالجتها محاسبيًا بنفس الكيفية التي تُعالج بها الممتلكات والمعدات، باستخدام أحد النموذجين المعتمدين في معيار (IAS 16) إما نموذج التكلفة، أو نموذج إعادة التقييم.[2]

ويتميّز هذا التحوّل بكونه يمنح المؤسسات الفلاحية مرونة محاسبية في اختيار السياسة الأنسب لها عند تقييم الأصول النباتية الناضجة، فبعد الاعتراف بالنبات الحامل كأصل ثابت، يمكن قياسه بالتكلفة التاريخية، مع توزيع هذه التكلفة على مدى عمره الإنتاجي من خلال الاستهلاك، أو

[1]Safaa Abdul Amir Safwi, Measuring the Financial Performance of Agricultural Economic Units Based on Their Reports on Biological (Agricultural) Assets According to IPSAS 27, op. cit., p. 143.

[2]Bispo Tânia, & Lopes Ana Isabel, Exploring the value relevance of biological assets and bearer plants: An analysis with IAS 41 revision, op. cit., p. 64

يمكن إعادة تقييمه دوريًا وفقًا للقيمة العادلة، بشرط أن تعكس هذه القيمة بدقة الوضع السوقي في نهاية كل فترة محاسبية.[1]

رغم ذلك، يُلاحظ ميل واضح نحو تفضيل نموذج التكلفة، نظرًا لطبيعته المستقرة وتجنبه للتقلبات التي قد تنشأ عن التغيرات السوقية، كما أن مجلس المعايير لم يُصدر إرشادات إضافية بشأن تطبيق النموذجين تحديدًا على النباتات الحاملة، مما يترك المجال للاجتهاد المهني وفقًا للظروف الخاصة بكل مؤسسة.[2]

الفرع الثاني: مقارنة بين القياس بالقيمة العادلة ونموذج التكلفة في معالجة النباتات المثمرة

أدى اعتماد القيمة العادلة، وفقًا لمعيار التقارير المالية الدولية رقم 13 (IFRS 13)، إلى بروز العديد من التحديات عند تقييم النباتات المثمرة، خاصة تلك المرتبطة بالأرض مثل أشجار الفاكهة، ففي كثير من الحالات تم تقدير هذه النباتات بقيم منخفضة جدًا أو حتى معدومة، ما انعكس سلبًا على الصورة المالية للمنشأة، وأدى إلى تمثيل غير دقيق لقيمة أصولها.

يُعزى ذلك إلى طبيعة نموذج القيمة العادلة الذي يعتمد في الغالب على نهج الدخل، أي التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة، وهو ما يجعل التقييم حساسًا جدًا للتغيرات في الأسعار، وتقلبات المحصول، ومردودية الإنتاج لكل هكتار، والتأثيرات المناخية مثل هطول الأمطار أو الصقيع، وانتشار الأمراض أو الآفات، وما يزيد من تعقيد هذا الأسلوب أن كثيرًا من تلك الافتراضات تُبنى على تقديرات غير مؤكدة، مما يُضعف من موثوقية البيانات المالية الناتجة، خاصة في المراحل

[1]Bohusova H, & Svoboda P, Will the amendments to the IAS 16 and IAS 41 influence the value of biological assets?, op. cit., pp. 57– 59

[2]Hinke Jana & Marta Stárová, The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic, op. cit., pp. 219–220

الأولى من عمر النبات، حيث يكون التباين بين التوقعات والنتائج أكبر، ثم يبدأ في التناقص مع اقتراب نهاية العمر الإنتاجي للنبات.

في المقابل، يُعد نموذج التكلفة بديلًا أكثر استقرارًا وواقعية، حيث يُركّز على التكاليف الحقيقية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل اقتناء النبات المثمر، وتُوزّع هذه التكلفة على مدى العمر الإنتاجي للنبات بطريقة منهجية، مع افتراض أن قيمته تُصبح صفرًا في نهاية فترة استخدامه، هذا النموذج لا يتأثر بالتقلبات السوقية أو الظروف المناخية بنفس الدرجة، ويقلل من الاعتماد على التقديرات، ما يُوفر معلومات مالية أكثر اتساقًا وارتباطًا بالواقع المحاسبي للمؤسسة.

علاوة على ذلك، يُشير بعض الباحثين إلى أن القياس بالقيمة العادلة قد يؤدي إلى تضخيم قيمة النباتات المثمرة في السنوات الأولى من استخدامها، نتيجة الاعتماد على توقعات غير محققة بعد، بينما يُظهر نموذج التكلفة صورة أكثر تحفظًا واستقرارًا، تعكس الاستخدام الفعلي للأصل خلال عمره الإنتاجي.[1]

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للنباتات المثمرة خلال دورة حياتها ومتطلباتها التنظيمية

الفرع الأول: الانعكاسات المحاسبية لدورة حياة النباتات المثمرة

على غرار ما هو معمول به في محاسبة الأصول الثابتة، يمكن تقسيم دورة حياة النباتات المثمرة إلى ثلاث مراحل رئيسية، لكل منها انعكاساتها المحاسبية الخاصة كالتالي:

أولا: مرحلة النمو (الإنشاء)

مرحلة النمو أو ما يُعرف بمرحلة ما قبل النضج تمثل بداية دورة حياة النبات، وتمتد من لحظة الزراعة إلى غاية الوصول إلى الإنتاج الاقتصادي الفعلي، وتُقابل هذه المرحلة من منظور

[1]Bohusova H, & Svoboda P, Will the amendments to the IAS 16 and IAS 41 influence the value of biological assets?, op. cit., pp. 59–63

محاسبي مرحلة الاستحواذ على الأصل الثابت، حيث تُعامل النباتات المثمرة خلالها كأصول قيد الإنشاء، وتُسجَّل النفقات المرتبطة بالزراعة، الري، التسميد، والعناية ضمن التكلفة المتراكمة للأصل، تتميز هذه الفترة بنمو سريع للأجزاء النباتية (الجذور، السيقان، الأوراق)، في حين تكون الإنتاجية محدودة أو منعدمة، ولا يبدأ احتساب الاهتلاك مباشرة بعد زراعة النبات، وإنما يُؤجَّل حتى يبلغ مرحلة الإنتاج الاقتصادي الفعلي، أي حين تبدأ العوائد المحققة في تغطية التكاليف السنوية للصيانة والتشغيل، فمجرد ظهور الثمار لا يُعد مؤشرًا كافيًا لبداية الاهتلاك،[1] بل يجب أن يكون الإنتاج مجديًا من الناحية الاقتصادية، وفي حالة عدم تحقق هذه الجدوى يظل الاستثمار مصنّفًا ضمن الأصول غير المتداولة قيد الانشاء، ويتم خصم أي إيرادات محققة خلال تلك الفترة من التكلفة الإجمالية للنبات إلى حين جاهزيته الكاملة للإنتاج، كما يمكن في بعض الحالات إدراج مخصصات تتعلق بتكاليف إزالة النبات لاحقًا، مثل الكروم، خاصة عندما تكون تكلفة الإزالة مرتفعة والفائدة منها محدودة.[2]

1. مرحلة الخصوبة والإنتاج

مع بداية الإنتاج المستقر، تدخل النباتات المثمرة في مرحلة خصوبة يتم خلالها تحقيق محاصيل ذات جودة وعائد اقتصادي، من الناحية المحاسبية تقابل هذه المرحلة مرحلة الاستخدام بالنسبة للأصول الثابتة، حيث يتم الاعتراف بالنبات الحامل كأصل ثابت جاهز للاستخدام، وتختار المؤسسة آنذاك نموذج القياس المناسب من بين:[3]

---

[1]Bozzolan Saverio, Laghi Enrico, & Mattei Marco, Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications for Accounting of Bearer Plants, op. cit., p.165

[2]Yelgen Esin, & Uyar Süleyman, Accounting Practice in Agricultural Enterprises in Turkey, op. cit., p.320

[3]Silva, Ricardo Luiz Menezes & Nardi, Paula Carolina Ciampaglia, IAS 41 and Biological Assets in Brazil: Is the Information Really Useful?, op. cit., p. 3

- **نموذج التكلفة:** تُواصل المؤسسة تسجيل الأصل بتكلفته التاريخية، ويُستهلك على مدى العمر الإنتاجي.
- **نموذج إعادة التقييم:** يُقيّم الأصل وفقًا للقيمة العادلة بشكل دوري، بشرط أن تعكس القيمة السوقية الحقيقية، ويُعدّل في الدفاتر المحاسبية تبعًا لذلك.

ويتم اهتلاك قيمة النبات المثمر على مدى فترة إنتاجه من خلال توزيع تكلفة إنشاء الأصل على كامل فترة الإنتاج (من 10 إلى 15 سنة في المتوسط، وقد تصل إلى 20 سنة حسب نوع النبات والظروف المناخية)، ويتم اعتماد طريقة إهلاك مناسبة (ثابت أو حسب إنتاجية النبات)، مع إمكانية الأخذ بعين الاعتبار قيمة متبقية محتملة، تمثل قيمة الأخشاب الناتجة عن الأشجار بعد نهاية عمرها الإنتاجي، سواء استُخدمت كوقود أو كمواد أولية في صناعات أخرى.

ومع بداية الإنتاج الاقتصادي، يُصبح من الضروري تطبيق الاهتلاك وفقًا للخطوات التالية:[1]

- تحديد العمر الإنتاجي للنبات، أي عدد السنوات المتوقع استخدامه فيها لإنتاج المحاصيل؛
- احتساب الاهتلاك السنوي على أساس هذا العمر باستخدام الطريقة الأنسب (عادةً الثابت)؛
- مراجعة تقديرات العمر الإنتاجي سنويًا، وتحديثها إذا ظهرت مؤشرات تدعو لذلك، ضمانًا لدقة المعلومات المحاسبية المعروضة.

ونظرًا لتصنيف النباتات المثمرة ضمن الممتلكات الثابتة، تُطبق عليها كذلك متطلبات معيار 36 الخاص بانخفاض قيمة الأصول، بخلاف باقي الأصول البيولوجية، لذلك يتعيّن على المؤسسات في نهاية كل فترة مالية تقييم وجود مؤشرات على انخفاض في قيمة الأصل، وإذا تبيّن أن القيمة

[1]Bozzolan Saverio, Laghi Enrico, Mattei Marco, Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications for accounting of bearer plants, op. cit., pp. 164–165

الدفترية للنبات الحامل تتجاوز قيمته القابلة للاسترداد، يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في القوائم المالية.

وتُحسب القيمة القابلة للاسترداد على أنها الأعلى بين:

- القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع، و
- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل (القيمة قيد الاستخدام).

2. مرحلة التدهور والإزالة

في نهاية دورة الإنتاج، يبدأ النبات المثمر في التدهور تدريجيًا، فتقل إنتاجيته إلى أن يصبح غير مجدٍ اقتصاديًا، مما يستدعي ازالته وهنا تتخذ المعالجة المحاسبية شكل التنازل عن الأصل الثابت، حيث يتم إلغاء الأصل من السجلات المحاسبية، مع معالجة أي خسائر أو فوائد مرتبطة بالإزالة النهائية للنبات.

الفرع الثاني: المتطلبات المحاسبية للنباتات المثمرة

بعد استعراض المراحل المحاسبية التي تمر بها النباتات المثمرة خلال دورة حياتها، تبرز ضرورة تأطير هذه المعالجة بإجراءات دقيقة تتماشى مع متطلبات المعايير الدولية، وتزداد أهمية ذلك في المحاسبة الفلاحية، نظرًا لكون النباتات المثمرة تمثل أحد الأصول الثابتة طويلة الأجل، ما يستدعي دقة في التسجيل والمتابعة، خاصة في مرحلة ما قبل الإنتاج.

وفي هذا الإطار، تحدد المعايير الدولية، خاصة بعد التعديلات المتعلقة بالنباتات المثمرة، مجموعة من المتطلبات الأساسية، نعرضها فيما يلي:[1]

[1]Ostaev G. Y, Khosiev B. N, Gogolev I. M, Gogaev O. K, Alexandrova, E. V, & Mironova M. V, Biological fixed assets: Accounting and management problems of commissioning in horticultural enterprises, op. cit., pp. 1260–1261

1) **التسجيل الكامل والآني للنفقات:** ينبغي أن يتم تسجيل جميع النفقات المرتبطة بمشاريع زراعة أو إنشاء الأشجار والشجيرات بشكل شامل وموثوق، وفي الوقت المناسب، ويشمل ذلك التكاليف المتعلقة بالزراعة، الري، التسميد، الحماية، والرعاية العامة للنباتات خلال مراحل نموها الأولى.
2) **تجميع التكاليف في حساب تثبيتات جارية الإنجاز:** تُصنَّف الأشجار المزروعة محاسبيًا كأصول غير جاهزة للاستخدام حتى تبدأ فعليًا في إنتاج المحصول، وخلال هذه المرحلة تُجمَع النفقات السنوية المرتبطة بها في حساب خاص يُسمى "تثبيتات جارية الإنجاز"، وهو حساب يُستخدم لتجميع تكاليف إعداد الأصول الثابتة التي لم تصبح صالحة بعد للاستغلال الاقتصادي.
3) **مراقبة دقيقة لمرحلة التشغيل الأولي:** يجب أن تُرافق هذه المرحلة رقابة صارمة داخل المؤسسة الزراعية، لضمان التتبع الفني والمالي الدقيق لبدء التشغيل الفعلي للنباتات الصغيرة، والتأكد من استكمال كافة العمليات الزراعية الأساسية قبل انتقالها إلى حالة الإنتاج.
4) **تحويل التكاليف إلى أصول قابلة للاستهلاك عند الإنتاج:** بمجرد بلوغ الأشجار أو الشجيرات مرحلة الإنتاج المثمر، تُرحَّل التكاليف المجمعة من حساب تثبيتات جارية الإنجاز إلى حساب الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك، ويُشرع بعد ذلك في احتساب الاستهلاك السنوي وفقًا للعمر الإنتاجي للنبات.
5) **تقييم القيمة الجردية في نهاية الفترة:** على المؤسسات الزراعية إجراء تقييم دقيق للقيمة الجردية لهذه الاستثمارات في نهاية كل فترة محاسبية، لضمان عكس الواقع المالي للأصول غير المتداولة بشكل صادق في القوائم المالية.
6) **مراقبة مصادر التمويل والتأكد من توافقها مع الأهداف:** من المهم تتبع مصادر التمويل المخصصة لهذه المشاريع الاستثمارية طويلة الأجل، والتأكد من استخدامها بالشكل المخطط له، بما يتماشى مع الأهداف الإنتاجية والمالية للمنشأة.

المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي للأرض والمنتجات الفلاحية

تُعد المنتجات الفلاحية والأراضي المستغلة زراعيًا من العناصر المحورية في النشاط الفلاحي، لما تمثله من ناتج ووعاء للإنتاج في آن واحد، تستدعي خصوصيتهما بناء تصور محاسبي واضح يُراعي طبيعتهما وطرق تقييمهما وفق المعايير المعتمدة، يهدف هذا المحور إلى توضيح الإطار النظري الذي يحكم معالجة هذين العنصرين في البيئة المحاسبية الفلاحية.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للأرض الفلاحية

تمثل الأرض الفلاحية حجر الأساس لأي نشاط فلاحي، إذ تُعد من الموارد الطبيعية الثابت التي تُسهم في إنتاج المحاصيل وتربية المواشي، ونظرًا لطبيعتها الخاصة واختلاف استخداماتها، فإن معالجتها المحاسبية تتطلب دقة عالية وانسجامًا مع المعايير المحاسبية المعتمدة، في هذا المطلب، نتناول المفاهيم الاساسية للأرض الفلاحية.

الفرع الأول: تعريف وتصنيف الأراضي الفلاحية

أولا: تعريف الأرض الفلاحية

تُعد الأرض الفلاحية من الموارد الطبيعية الأساسية في النشاط الفلاحي، وتمثل وسيلة الإنتاج الرئيسية للفلاح، نظرًا لما تتميز به من خصائص جوهرية كالمساحة، الطبيعة الطبوغرافية، ونوعية التربة، كما تُعتبر منتجًا قائمًا بذاته له قيمة وسعر محددان في السوق، ما يجعل محاسبتها تتطلب نظامًا دقيقًا يعكس قيمتها واستخدامها الفعلي، وذلك ضمن إطار المعايير المحاسبية الحديثة بما يضمن موثوقية ودقة المعلومات المالية.[1]

[1]Vladimir Nosov, Olga Vaganova, Kirill Zhichkin, Lyudmila Zhichkina, Olga Anichkina, Darya Volnistova, and Maria Ivkina, Problems of accounting for land plots of agricultural enterprises: A case study in Russia, Samara region, E3S Web of Conferences, Vol. 431, 01037, (2023), p. 2

ثانيا: تصنيف الأراضي الفلاحية

تُصنّف الأراضي الفلاحية ضمن الأصول الثابتة، ويتم تمييزها حسب طبيعتها واستخدامها لتسهيل إدارتها وتقييمها بدقة، ومن بين أبرز التصنيفات:[1]

- أراضٍ زراعية صالحة للزراعة والمراعي والمزارع المعمرة؛
- أراضٍ قيد الإنشاء مخصصة لمشاريع مستقبلية؛
- أراضٍ في مرحلة استعادة الخصوبة أو في طور الاستصلاح؛
- مزارع الأشجار والشجيرات مثل الغابات الواقية؛
- أراضٍ تقع تحت المباني والمنشآت الصناعية أو الطرق؛
- أراضٍ مخصصة لقنوات الري والبرك الاصطناعية.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للأراضي الفلاحية[2]

يتم قياس الأراضي إما على أساس تكلفتها بعد خصم أي خسائر انخفاض متراكمة، أو وفقًا لقيمتها المعاد تقييمها، أما في حال كانت الأراضي مصنفة كاستثمارات عقارية، فيتطلب قياسها إما بالقيمة العادلة أو بالتكلفة بعد خصم أي خسائر انخفاض متراكمة.

تُعالج الأراضي الفلاحية محاسبيًا كأصول ثابتة تستخدم في النشاط الفلاحي، سواء في النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي أو في المعايير المحاسبة الدولية التي تعالجها وفقًا لمعيار IAS 16 الخاص بالممتلكات والآلات والمعدات، ولا تُعد أصلًا بيولوجيًا، حتى وإن خُصصت لزراعة المحاصيل أو إقامة البساتين، فالأرض تُعتبر وسيلة إنتاج لا يشملها نطاق IAS 41 المتعلق بالأصول البيولوجية.

[1]Nosov et al., Problems of accounting for land plots, op. cit., p. 3

[2]Nosov et al., Problems of accounting for land plots, op. cit., p. 4

أما تقييم الأرض بالقيمة العادلة فيندرج ضمن خيارات IAS 16، ويُشترط فيه وجود سوق نشطة وموثوقة، ويُنفذ عادةً من قبل مثمنين محترفين بالاعتماد على بيانات السوق الخاصة بنوع الأرض وموقعها، غير أن القيمة السوقية للأراضي الزراعية تتسم أحيانًا بالتقلب، مما يفرض على المؤسسات الزراعية مراجعة دورية لتقييم هذه الأصول، مع تحمّل تكاليف إضافية لضمان الموثوقية والشفافية في عرض المركز المالي.

الفرع الثالث: محاسبة استثمارات تحسين الأراضي

غالبًا ما تتطلب استغلالية الأراضي الفلاحية استثمارات أولية ضخمة لتحسين خصوبتها أو تهيئتها للبنية التحتية، وتشمل:[1]

- معالجة التصحر وتحسين التربة؛
- إصلاح طرق الوصول؛
- إنشاء وحماية شبكات الري والمجاري المائية؛
- حماية الأراضي من الانجراف والاستنزاف.

تُعتبر هذه النفقات من الاستثمارات الرأسمالية التي تزيد من القيمة الدفترية للأرض، مثل تكاليف إعادة تأهيل السقي أو تصريف المياه، لذلك فإن تسجيل هذه التكاليف ومعالجتها بدقة يشكل عنصرًا أساسيًا في المحاسبة الفلاحية الحديثة.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للمنتجات الفلاحية

تلعب المنتجات الفلاحية دورًا أساسيًا في الاقتصاد الزراعي، إذ تمثل المحصلة النهائية لاستخدام الأصول البيولوجية للنباتات أو الحيوانات، ويكتسي فهم طبيعتها وتقييمها المحاسبي أهمية بالغة في ضمان الشفافية والدقة في الكشوف المالية للكيانات الفلاحية، في هذا المطلب، نسلط

[1]Nosov et al., Problems of accounting for land plots, op. cit., p. 4

الضوء على مفهوم هذه المنتجات، تصنيفاتها المختلفة، خصائصها، الفرق بين المنتج الرئيسي والعرضي، وأساليب معالجتها وتقييمها المحاسبي.

الفرع الأول: عموميات حول المنتجات الفلاحية

أولا: تعريف المنتجات الفلاحية

هناك عدة تعاريف للمنتجات الفلاحية نذكر منها:

المنتجات الفلاحية هي المحصول، والغذاء الذي يتم الحصول عليه من الأصول البيولوجية عند نقطة الحصاد.[1]

المنتجات الفلاحية هي الموارد المستخرجة من الأصول البيولوجية للمؤسسة، بينما يتم تصنيع المنتجات النهائية الجاهزة للبيع من خلال معالجة هذه المنتجات الزراعية.[2]

الإنتاج الفلاحي هو الناتج النهائي لاستخدام الأصول البيولوجية، سواء كانت نباتات أو حيوانات، حيث يتم الحصول عليه عبر فصله عن الأصل البيولوجي أو بإنهاء دورة التحول البيولوجي الخاصة به وبذلك، يفقد الأصل البيولوجي استقلاليته ويتحول إلى منتج زراعي جاهز للاستخدام أو المعالجة.[3]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المنتجات الزراعية هي الموارد التي يتم الحصول عليها مباشرة من الأصول البيولوجية، سواء كانت نباتية أو حيوانية، عند اكتمال دورة نموها أو

---

[1]Manya Poghosyan, Gohar Harutyunyan, The Problem of Accounting of Biological Assets According to International Standards, op. cit., p. 176

[2]DINAR Sallah & MALAININE Cheklekbire, Recognition and Evaluation Challenges of Biological Assets within the Framework of the Moroccan Agricultural Accounting Plan, op. cit., p. 789

[3]Ulukan Buyukarikan, Agricultural Practices of Apple and Apple Nursery Production According to Turkish IAS 41 Accounting Standard in an Agricultural Enterprise, Custos e @gronegócio on line, Vol. 15, No. 2, 2019, p. 468.

حصادها، حيث تتحول هذه الأصول إلى مواد قابلة للاستهلاك أو المعالجة لإنتاج سلع نهائية جاهزة للبيع.

يعرف الحصاد على أنه عملية فصل المنتجات عن أصلها البيولوجي، أو إيقاف النشاطات الحيوية للكائن البيولوجي الذي تُستخرج منه تلك المنتجات.[1]

ثانيا: تصنيف المنتجات الفلاحية

يمكن تصنيف هذه المنتجات من أصل حيواني أو نباتي:[2]

1. **المنتجات الفلاحية من أصل حيواني**

هي تلك الناتجة عن عملية التحول البيولوجي للحيوانات، والتي تُعد جاهزة للتسويق عند اكتمال دورة إنتاجها، التي قد تمتد لفترة طويلة حتى موعد بيعها، كما تضم أيضًا الحيوانات التي لم تبلغ بعد مرحلة النضج الكافية للتسويق عند تاريخ الإقفال.

2. **المنتجات الفلاحية ذات الأصل النباتي**

هي تلك الناتجة عن عملية التحول البيولوجي للنباتات والمعدة للتسويق عند اكتمال دورة إنتاجها، والتي قد تستغرق مدة تصل إلى سنتين قبل بيعها، كما تشمل أيضًا النباتات التي لم تبلغ بعد مرحلة النضج الكافية للتسويق عند تاريخ الإقفال.

الجدول رقم (05): أمثلة عن الأصول البيولوجية، المنتجات الزراعية والمنتجات الغير الزراعية

الأصول البيولوجية	المنتجات الزراعية	المنتجات الغير الزراعية
عجول، ثيران	الذبائح، الجلود	لحوم مقطعة، أحذية، حقائب
كباش	صوف	خيوط النسيج، زرابي

[1] القرار 201، مرجع سبق ذكره، ص 15

[2] مرجع السابق، ص 16

أشجار الغرس الغابي	جذوع	حطب التدفئة، ألواح، أخشاب سميكة
نباتات	قطن، حصاد بنجر السكري	خيوط، ملابس، سكر
أبقار حلوب	حليب	الأجبان
كباش، خرفان	الذبائح	المرغيز، النقانق
شجيرات	أوراق الشاي والتبغ	شاي، تبغ معالج
كروم	العنب	عصائر، خل
أشجار مثمرة	ثمار مقطوفة	مربى، فواكه مصبرة

المصدر: المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023

ثالثا: أنواع المنتجات الفلاحية

يمكن تمييز بين ثلاث أنواع كما يلي:

1. **المنتجات الرئيسية**

هي تلك التي تمثل الهدف الأساسي للنشاط الفلاحي وتشكل المصدر الرئيس للإيرادات، إذ تُنتَج بشكل مقصود ومخطط له، في النشاط النباتي قد تكون مثل القمح، الزيتون، أو البطاطا، وفي النشاط الحيواني تشمل الحليب أو اللحوم. وتمتاز هذه المنتجات بأهميتها الاقتصادية العالية مقارنة ببقية الأنواع الأخرى.

2. **المنتجات المشتركة**

هي تلك المنتجات التي تنشأ من عملية إنتاج واحدة، ثم يتم فصلها في مرحلة لاحقة إلى عدة منتجات متميزة ذات خصائص فريدة، في الزراعة على سبيل المثال، نجد القمح والشعير،

وتتميز هذه المنتجات بأنها لا يمكن تمييزها قبل عملية الإنتاج، كما أن لكل منها قيمة اقتصادية، وإن اختلفت أهميتها النسبية، حيث قد يصبح أحدها أكثر أهمية من غيره بعد مرحلة الفصل.[1]

3. **المنتجات العرضية**

في النشاط الزراعي هي تلك التي تنتج بشكل غير مقصود أثناء ممارسة النشاط الأساسي، وتكون عادةً منخفضة القيمة، لكنها قد تحقق إيرادًا عند بيعها كما هي أو بعد إنفاق بعض التكاليف لجعلها قابلة للاستخدام، في تربية الحيوانات، تشمل هذه المنتجات الجلود، الصوف، الريش، ومخلفات الحيوانات التي يمكن استخدامها كسماد عضوي، أما في النشاط النباتي، فتشمل مخلفات الحصاد مثل الدرس، العلف النباتي، والنخالة.[2]

الفرع الثاني: الخصائص والمعالجة المحاسبية للمنتجات المشتركة والعرضية

أولا: خصائص المنتجات المشتركة والمنتجات العرضية

من أهم خصائص المنتجات المشتركة والعرضية نذكر الآتي:[3]

1) خصائص المنتجات المشتركة:

- تتميز المنتجات المشتركة بقيمتها المادية العالية نسبيًا؛
- لا يمكن فصلها في المراحل الأولى من الإنتاج، حيث تبقى متداخلة حتى تصل إلى ما يُعرف بنقطة الانفصال، والتي عندها يمكن تمييز كل منتج على حدة.

2) خصائص المنتجات العرضية:

---

[1]سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وايراداتها في المنشآت الزراعية، تنمية الرافدين، المجلد 82، العدد 28، 2006، ص 231

[2]محمود جلال أحمد، إيهاب نظمي إبراهيم، محاسبة التكاليف الزراعية، مرجع سبق ذكره، ص 155

[3]سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وايراداتها في المنشآت الزراعية، مرجع سبق ذكره، ص 232

- تمتلك المنتجات العرضية قيمة مادية منخفضة مقارنة بالمنتجات المشتركة الرئيسية؛
- بعد الوصول إلى نقطة الانفصال، غالبًا ما يتم بيعها كما هي دون الحاجة إلى عمليات معالجة إضافية.

ثانيا: الفرق بين المنتج الرئيسي والمنتج العرضي:

يتم تحديد ما إذا كان المنتج رئيسيًا أو عرضيًا وفقًا لمعيارين أساسيين:[1]

- **الهدف الرئيسي من النشاط:** يُعتبر المنتج الذي يحقق الهدف الأساسي للنشاط هو المنتج الرئيسي، بينما تُعد باقي المنتجات ثانوية، فعلى سبيل المثال، في تربية الماشية من أجل إنتاج الصوف، يكون الصوف هو المنتج الرئيسي، في حين يُعتبر الحليب، ثمن تأجير الماشية، أو السماد الناتج عنها منتجات عرضية.
- **الوزن النسبي لإيرادات المنتجات العرضية:** إذا كانت الإيرادات الناتجة عن المنتجات الثانوية مرتفعة ومؤثرة على النشاط، فقد يتم تصنيفها ضمن المنتجات الرئيسية، أما إذا كانت قيمتها ضئيلة مقارنة بالمنتج الأساسي، فتُعامل كمنتجات عرضية.

ثالثا: طرق المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية

يمكن للمحاسب معالجة المنتجات العرضية وفقًا لإحدى الطريقتين التاليتين:[2]

1) **الطريقة الأولى:** تخفيض تكلفة المنتج الرئيسي في هذه الحالة، تُدرج إيرادات المنتجات العرضية ضمن إيرادات المنتجات الرئيسية، مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتج الرئيسي. ويتم حساب صافي تكلفة المنتج الرئيسي وفقًا للمعادلة التالية:

إجمالي عناصر التكاليف (مواد، أجور، أعباء أخرى) – الإيرادات العرضية.

---

[1] محمود جلال أحمد، إيهاب نظمي إبراهيم، محاسبة التكاليف الزراعية، مرجع سبق ذكره، ص 155-156

[2] نفس المرجع السابق، ص ص 156-157

2) **الطريقة الثانية:** الفصل بين التكاليف المشتركة وتكاليف ما بعد الانفصال وفقًا لهذه الطريقة، يتم تسجيل التكاليف التي أُنفقت على المنتج الرئيسي حتى ظهور المنتجات العرضية على أنها نفقات مشتركة، بينما تُعامل التكاليف الإضافية التي تُنفق لتحضير المنتجات العرضية للبيع أو التخزين أو النقل على أنها نفقات ما بعد الانفصال وتتم مقارنة هذه التكاليف مع إيرادات المنتجات العرضية لاستخراج صافي الربح أو الخسارة منها.

الفرع الثالث: طرق تقييم المنتجات الفلاحية

يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات وعند كل تاريخ إقفال وفقًا لقيمتها العادلة بعد خصم التكاليف المقدرة في نقطة البيع.

يتم إثبات أي خسائر أو أرباح ناتجة عن التغير في القيمة العادلة، بعد خصم التكاليف المقدرة في نقاط البيع، ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حدث فيها هذا التغيير.

يمكن تسهيل تحديد القيمة العادلة للمنتجات الفلاحية من خلال تصنيفها وفقًا لخصائص رئيسية، مثل الجودة والنوعية، حيث تعتمد المؤسسة على معايير تتوافق مع تلك المستخدمة في السوق لتحديد الأسعار.

يتم الإدراج الأولي للمنتجات الزراعية في الحسابات عند الحصاد أو الجني، باعتبارهما يمثلان اكتمال مراحل النمو الأساسية أو فصل المنتج الفلاحي عن الأصل البيولوجي.

يتم تطبيق التسجيل المحاسبي عند تاريخ الإقفال على المنتجات الفلاحية التي لا تزال متصلة بالأصل البيولوجي ولم يتم فصلها بعد.

تنشأ هذه الحالة خلال فترات نمو المنتجات الفلاحية التي تمتد لأكثر من سنة مالية، لكنها لا تنطبق على التغيرات التي تطرأ على المنتجات بعد الحصاد.

في حال تم استخدام المنتجات الزراعية لاحقًا في عمليات التحويل داخل وحدة الإنتاج التابعة لنفس الكيان، يتم التعامل معها كمادة أولية.[1]

المطلب الثالث: فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الفلاحية

في ظل التعقيد المتزايد في الأنشطة الفلاحية وتنوع مصادر التكاليف، أصبح من الضروري اعتماد نظم محاسبية دقيقة تساعد على قياس التكلفة الحقيقية للمنتجات، ويُعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من بين أكثر النماذج كفاءة في هذا المجال، إذ يتيح فهماً معمقًا للعلاقة بين الأنشطة والموارد، ويساعد على تحسين قرارات التسعير والإنتاج، يتناول هذا المطلب تعريف النظام، مقوماته الأساسية، مراحل تطبيقه، وأهميته في تحسين أداء المؤسسات الفلاحية.

الفرع الأول: تعريف ومقومات تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولا: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

هو نظام يهدف إلى تحقيق دقة عالية في حساب بيانات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، حيث يتم حصرها وتجميعها وتتبع تكاليفها بدقة، تقوم فلسفة هذا النظام على اعتبار الأنشطة هي المحرك الأساسي لاستهلاك الموارد، بينما تعتمد الوحدات المنتجة على تلك الأنشطة في عملية الإنتاج.[2]

ثانيا: مقومات تطبيق تكلفة على أساس النشاط (ABC) في المؤسسات الفلاحية

[1] القرار 201، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-17

[2] الحاج مسكين، خليفة يعقوبي، جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 1، 2020، ص 39

يعتمد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على مجموعة من المقومات الأساسية، وهي:[1]

1. **النشاط:** يُقصد به أي إجراء أو سلسلة من الإجراءات التي تُنفذ لأداء عمل معين، أو مجموعة من العمليات التي تتكامل لتحقيق هدف محدد، في المؤسسات الفلاحية، تشمل الأنشطة عمليات مثل الحرث، الزراعة، الري، التسميد، الحصاد، وتربية المواشي، يُعد النشاط محور التركيز في نظام ABC، حيث يساعد على فهم التكاليف بشكل واضح من خلال تحديد الأحداث المرتبطة بها، مما يسهل التعرف على مسببات التكلفة وفهم العلاقات بين المدخلات والمخرجات في النظام الإنتاجي الفلاحي.
2. **الموارد:** وهي العناصر الاقتصادية المستخدمة في تنفيذ الأنشطة المختلفة، وتشمل في القطاع الفلاحي البذور، الأسمدة، المياه، العمالة الزراعية، المعدات الفلاحية، والآلات، بالإضافة إلى الخدمات والموارد المشتراة من الخارج، مثل النقل، الصيانة، والإعلان، عند استهلاك هذه الموارد، تتولد التكاليف التي تُحمَّل على الأنشطة، ومن ثم على المنتجات الزراعية أو الحيوانية.
3. **المسار:** يمثل المسار مجموعة من الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق نتيجة شاملة، سواء كانت مادية أو غير مادية في المجال الفلاحي، يمكن أن يكون المسار مرتبطًا بدورة إنتاج المحاصيل أو تربية الماشية، حيث يتضمن سلسلة من العمليات المتكاملة مثل تجهيز التربة، الزراعة، الرعاية، والحصاد، يُعرف المسار أيضًا بأنه تنظيم متكامل للعناصر البشرية، والمعدات، والطاقة، والتجهيزات، بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة بكفاءة في المؤسسة الفلاحية.

[1] مولاي حسين، المحاسبة التحليلية الفلاحية وإمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرات الفلاحية، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، مجلد 13، عدد 18، 2018، ص، ص 118-119

4. **موضوع القياس التكاليف:** وهو أي منتج أو خدمة تسعى المؤسسة لمعرفة تكلفته بدقة، مثل تكلفة إنتاج القمح، الزيتون، الألبان، أو اللحوم، يتم تجميع وتتبع التكاليف المرتبطة به، ويرتبط هذا العنصر بالموارد من خلال مسببات استخدام الموارد، ثم يتم ربطه بالأنشطة عبر مسببات النشاط، مما يساعد في تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف في النشاط الفلاحي.
5. **مراكز النشاط:** وهي الوحدات التي تضم الأنشطة المتجانسة أو المتكاملة ضمن العملية الإنتاجية الفلاحية، مثل مزارع الإنتاج النباتي، وحدات الإنتاج الحيواني، مخازن العلف، أو محطات تعبئة المحاصيل، تُمثل مراكز النشاط جزءًا من هذه العملية، بحيث يمكن التعبير عن تكاليفها بشكل مستقل، مما يسهل تتبع وتحليل التكاليف بدقة.
6. **مجمعات التكلفة:** يُشير هذا المفهوم إلى تجميع عناصر التكاليف التي تشترك في مسبب تكلفة واحد، في المؤسسات الفلاحية، قد يكون هناك مجمع تكاليف خاص بري الأراضي، تشغيل الجرارات، تغذية الماشية، أو الطاقة المستخدمة في تشغيل المضخات الزراعية، ولكل مركز نشاط مجمع تكاليفي واحد، مما يستلزم تحديد مسبب تكلفة مناسب لكل مركز نشاط لضمان توزيع التكاليف بشكل عادل ومنطقي.
7. **مسببات التكلفة:** وهي العوامل التي تؤدي إلى حدوث التكاليف، حيث تمثل المحرك الأساسي لحجم النشاط، في النشاط الفلاحي، قد تكون مسببات التكلفة هي المساحة المزروعة، عدد رؤوس الماشية، كمية المياه المستهلكة في الري، أو ساعات تشغيل الآلات الزراعية، يؤدي وجود مسبب التكلفة إلى استهلاك الموارد وبالتالي تحمل التكاليف، مما يجعل تحديد هذه المسببات أمرًا ضروريًا لتحليل التكاليف وإدارتها بفعالية في المؤسسات الفلاحية.

يحدد الجدول التالي مسببات النشاط المستخدمة لقياس استهلاك الموارد المختلفة في الأنشطة الفلاحية، وقد تم اختيار هذه المسببات بعناية لضمان دقة قياس التكاليف وتحليل استخدام الموارد،

كما يتم تقديم بعض البدائل القابلة للتطبيق التي يمكن اعتمادها عند إعداد النظام، وفقًا لطبيعة كل نشاط:

الجدول رقم 06: الأنشطة ومسبباتها في القطاع الفلاحي

الأنشطة	مسبب التكلفة
تحضير التربة	عدد الهكتارات المحروثة، كمية الوقود المستهلكة، عدد ساعات تشغيل الآلات
الزراعة	كمية البذور المستخدمة، عدد الهكتارات المزروعة، عدد الشتلات المزروعة
الري	ساعة تشغيل أنظمة الري، كمية المياه المستهلكة، عدد الهكتارات المروية
التسميد	كمية الأسمدة المستخدمة، عدد الهكتارات المسمدة، عدد مرات التسميد
الحصاد	ساعات تشغيل الالة، كمية المحصول المحصود، عدد العمال المستخدمين
تغذية الحيوانات	كمية العلف المستهلكة، عدد الحيوانات التي يتم تغذيتها، عدد الوجبات اليومية
الرعاية الصحية	عدد الفحوص البيطرية، عدد الحيوانات المفحوصة، كمية الأدوية المستخدمة
الحلب	عدد ساعات تشغيل معدات الحلب، كمية الحليب المنتجة، عدد الأبقار المحلوبة
تنظيف الحظائر	عدد مرات التنظيف، مساحة الحظائر المنظفة، كمية المياه أو المطهرات المستخدمة
إنتاج البيض	عدد الدجاجات البياضة، كمية الأعلاف المستهلكة، عدد البيض المنتج
التسمين والنمو	كمية العلف المستهلكة، عدد الحيوانات الحظيرة، عدد الوجبات المقدمة

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثاني: تقدير تكلفة المنتجات الفلاحية باستخدام نموذج التكلفة على أساس النشاط ABC

يُعد نموذج التكلفة على أساس النشاط (ABC) أحد الأساليب الفعالة لتقدير تكلفة المنتجات الفلاحية، حيث يعتمد على الأنشطة التشغيلية باعتبارها المحركات الأساسية لتكاليف الإنتاج، وفقًا لهذا النموذج، يتم تخصيص التكاليف عبر مرحلتين:

- ✓ توزيع التكاليف على مجموعات الأنشطة وفقًا لاستهلاكها للموارد.
- ✓ تخصيص التكاليف من كل مجموعة أنشطة إلى المنتجات بناءً على استخدامها الفعلي لهذه الأنشطة.

وبالتالي، لا يُعد حجم الإنتاج العامل الوحيد المؤثر في التكاليف، بل يعتمد التخصيص على العلاقة السببية بين الأنشطة والموارد المستهلكة، ولتطبيق هذا النموذج بفعالية،[1] يتم اتباع أربع خطوات رئيسية:[2]

1. **تحديد الأنشطة وتخصيص التكاليف:** يتم في هذه المرحلة تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد وتخصيص التكاليف لها، قد تكون هذه العملية معقدة، لكنها تساعد في التمييز بين الأنشطة ذات القيمة المضافة وتلك غير الضرورية، غالبًا ما يكشف تحليل سير الإنتاج عن العديد من الأنشطة غير ذات القيمة المضافة، مما يتيح للمديرين فرصة للتخلص منها وتحسين الكفاءة.
2. **تحديد عوامل التكلفة:** بعد تحديد الأنشطة، يتم تحديد المحركات التي تؤثر على تكاليف كل نشاط، والتي تُعرف بعوامل التكلفة.

---

[1]Cedric Lu, V.G. Sridharan, and Michael S.C. Tse, Implementation of the Activity-Based Costing Model for a Farm: An Australian Case, Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. 14, No. 2, 2016, p. 31.

[2]Toni L. Fisher, Cost Accounting Applied to Farming in Southwest Michigan, op. cit., pp. 12-13.

3. **حساب معدل التكلفة لكل عامل تكلفة:** يتم حساب المعدل المسبق لعامل التكلفة بقسمة التكاليف غير المباشرة المقدرة على الحجم المتوقع لقاعدة التخصيص.

4. **توزيع التكاليف على المنتجات:** يتم تخصيص التكاليف للمنتجات من خلال ضرب معدل عامل التكلفة في عدد الوحدات التي يستهلكها كل منتج من هذا العامل.

الفرع الثالث: فعالية نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في المؤسسات الفلاحية

يُعد نموذج التكلفة على أساس النشاط (ABC) أداة فعالة لتقدير تكاليف المنتجات الفلاحية، خاصة في ظل ارتفاع التكاليف العامة والتباين في استهلاك الموارد، من خلال تخصيص التكاليف عبر مرحلتين، يساهم هذا النموذج في تجنب التوزيع العشوائي وتحسين دقة تقدير التكاليف باستخدام محركات تكلفة مناسبة.

يرتكز تطبيق نموذج التكلفة على أساس النشاط ABC على تحليل الأنشطة الفلاحية المختلفة وتحديد الموارد المستهلكة لكل نشاط، مما يسمح بتخصيص التكاليف التشغيلية بدقة، باستثناء المواد المباشرة، كما أن تأثر بعض الأنشطة الفلاحية بالظروف المناخية يستدعي مرونة في تقدير التكاليف، حيث يمكن أن تختلف أنظمة الري وفقًا لحجم هطول الأمطار، وقد تزداد الحاجة إلى مكافحة الآفات والوقاية من الأوبئة في بعض المواسم، مما يؤدي إلى استهلاك موارد إضافية.[1]

إلى جانب تحسين دقة التكاليف، يسهم نموذج التكلفة على أساس النشاط ABC في تعزيز القرارات الإدارية للمؤسسات الفلاحية عبر التوزيع الدقيق للتكاليف غير المباشرة، مما يقلل الأخطاء في تقييم التكلفة والربحية، من خلال ربط التكاليف بالأنشطة الفعلية، يصبح هذا النموذج

[1]Cedric Lu, V.G. Sridharan, and Michael S.C. Tse, Implementation of the Activity-Based Costing Model for a Farm: An Australian Case, op. cit., p. 31

أكثر ملاءمة للمزارع التي تواجه تحديات في إدارة التكاليف غير المباشرة، مما يعزز كفاءة استغلال الموارد وتحقيق فعالية اقتصادية أكبر.[1]

المبحث الخامس: الأسس المفاهيمية للإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية

يُعد الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية عنصرًا أساسيًا في تعزيز مصداقية المعلومات المالية داخل المؤسسات الفلاحية، ونظرًا لخصوصية هذه الأصول، فإن الإفصاح عنها يتطلب إطارًا مفاهيميًا واضحًا يضمن الشفافية والدقة في عرض البيانات، في هذا المبحث سيتم التطرق إلى المفهوم العام للإفصاح المحاسبي، مع التركيز على تطبيقه في سياق الأصول البيولوجية وفقًا للأنظمة الوطنية والمعايير الدولية.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

يُعد الإفصاح المحاسبي أحد الركائز الأساسية في النظام المحاسبي الحديث، لما له من دور محوري في تعزيز الشفافية والثقة بين المؤسسة ومختلف الأطراف ذات العلاقة، فهو يشكل الوسيلة التي تُعبّر من خلالها المؤسسة عن أدائها المالي وواقعها الاقتصادي، ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

أولا: تعريف الإفصاح المحاسبي

هناك عدة تعاريف للإفصاح المحاسبي نذكر منها:

[1]Giacomo Carli, Maurizio Canavari, and Alessandro Grandi, Introducing Activity-Based Costing in Farm Management: The Design of the FarmBO System, International Journal of Agricultural and Environmental Information Systems, Vol. 5, No. 4, 2014, pp. 70–72

الإفصاح هو تقديم المعلومات المالية، سواء كانت أرقامًا أو بيانات وصفية، داخل القوائم المالية أو من خلال الملاحظات والهوامش والجداول التوضيحية، وذلك في الوقت المناسب وبشكل واضح وغير مضلل، مما يُمكن مستخدمي القوائم المالية، خاصة من الأطراف الخارجية الذين لا يملكون صلاحية الوصول إلى سجلات المؤسسة، من الحصول على معلومات موثوقة تساعدهم في اتخاذ قرارات مبنية على أسس سليمة.[1]

يقصد بالإفصاح أنه عملية منهجية لتوفير المعلومات وجعل السياسات المتبعة من قبل المؤسسة معروفة ومعلنة من خلال النشر والانفتاح العام.[2]

الإفصاح هو عرض وتوصيل المعلومات بشكل يجعل القوائم المالية غير مضللة ومفهومة وملائمة لمستخدميها، ويتحقق ذلك من خلال شمول التقارير المالية على المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.[3]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح هو عملية تقديم وعرض المعلومات المالية والبيانات الضرورية بطريقة واضحة وشفافة، سواء داخل القوائم المالية أو من خلال الملاحظات والملاحق، بما يساعد على فهمها دون تضليل، ويُمكّن مختلف المستخدمين، خاصة من خارج المؤسسة، من الاطلاع على صورة دقيقة عن وضعها المالي وسياساتها المتبعة، لاتخاذ قرارات مبنية على معلومات موثوقة.

---

[1] بلعيد وردة، تقييم واقع الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2، 2019، ص730

[2] قديد زبان، قديد عبد الحفيظ، دويبي عبد الجبار، دور الإفصاح المالي والمحاسبي في الرفع من جودة وموثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 5، العدد 2، 2021، ص 152

[3] محمد العيد عمامرة، مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى كفايته لمستخدمي التقارير المالية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 4، العدد 1، 2021، 280

ثانيا: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي[1]

تكمن أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي في ضمان صحة وموثوقية القوائم المالية من خلال الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، مما يعزز التوازن بين مصالح إدارة الشركة والمساهمين والشركاء التجاريين وأصحاب المصلحة. كما يسهم الإفصاح في جذب مستثمرين جدد، ويزود المسيرين بالمعلومات الضرورية لاتخاذ قرارات مالية سليمة، إلى جانب دعمه لمبدأ الرقابة والمساءلة داخل الشركة، من خلال توفير معلومات حديثة، مستقلة وواقعية، تساهم في إعداد الميزانيات التقديرية وتمكن من المتابعة والرقابة الفعالة على نتائج وأداء المؤسسة، مما يعزز الثقة في نظام المحاسبة والمراجعة.

أما أهداف الإفصاح المحاسبي، فتتمثل في إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات، وتقديم دعم لمتخذي القرار في صناعة قرارات سليمة، كما يساهم في توفير أساس قانوني متين لسلامة العقود، ويعمل على إشباع حاجات المستخدمين الداخليين والخارجيين، إضافة إلى تقديم معلومات دقيقة عن صافي الموارد والالتزامات والتغيرات التي تطرأ على أصول المؤسسة، مما يفيد في ترشيد القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد في الحاضر والمستقبل.

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

تتعدد أنواع الإفصاح المحاسبي بحسب أهدافه، ويمكن توضيحها كما يلي:[2]

1) **الإفصاح الكامل (الشامل):** يُقصد به شمولية التقارير المحاسبية واحتواؤها على كل المعلومات ذات الأثر الملموس على القارئ، ويُعطى هذا النوع من الإفصاح أهمية خاصة نظرًا لدور القوائم

[1] عمروش صبرينة، صعوبات تطبيق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة دفاتر بوداكس، المجلد 12، العدد 1، 2023، ص ص 224-225

[2] إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 3، العدد 1، 2016، ص ص 154-155

المالية كمصدر أساسي في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح الكامل على المعلومات المتعلقة بنهاية الفترة المحاسبية فقط، بل يشمل أيضًا الوقائع اللاحقة التي قد تؤثر جوهريًا على مستخدمي القوائم.

2) **الإفصاح العادل:** يركز هذا النوع من الإفصاح على تحقيق التوازن في تلبية احتياجات جميع الأطراف ذات العلاقة، إذ يتم عرض القوائم المالية والتقارير بشكل لا يُرجّح مصلحة فئة على حساب أخرى، بل يراعي مصالح الجميع بشكل عادل.

3) **الإفصاح الكافي:** يُعنى بتحديد الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الواجب توفرها في القوائم المالية، ويُلاحظ أن هذا الحد الأدنى غير ثابت، بل يختلف باختلاف الاحتياجات والمصالح، ويعتمد أيضًا على خبرة مستخدم المعلومات، نظرًا لأثره المباشر في اتخاذ القرار.

4) **الإفصاح الملائم:** يتمثل في الإفصاح الذي يراعي احتياجات مستخدمي البيانات المحاسبية، وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، حيث لا يكفي الإفصاح عن المعلومات فقط، بل يجب أن تكون تلك المعلومات ذات فائدة حقيقية لقرارات المستثمرين والدائنين، ومتوافقة مع خصوصيات المؤسسة.

5) **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** هو الإفصاح الذي يقدم المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال التمييز بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ويهدف هذا النوع من الإفصاح إلى تقليل الحاجة إلى اللجوء إلى مصادر داخلية للحصول على معلومات إضافية بطرق غير رسمية، والتي قد تُحدث مكاسب لفئات معينة على حساب أخرى.

6) **الإفصاح الوقائي التقليدي:** يركز هذا النوع من الإفصاح على ضرورة تقديم تقارير مالية غير مضللة لأصحاب الشأن، بهدف حماية المستثمر العادي الذي يمتلك قدرة محدودة على تحليل

واستخدام المعلومات، لذلك ينبغي أن تكون المعلومات موضوعية إلى أقصى حد، ويتفق هذا النوع من الإفصاح مع الإفصاح الكامل في كونه يهدف إلى تقديم معلومات غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

الفرع الثالث: أساليب الإفصاح المحاسبي

تتمثل أساليب الإفصاح المحاسبي في عدة أدوات تُستخدم لتقديم المعلومات المالية وغير المالية، ومن أبرز هذه الأساليب:[1]

1) القوائم المالية

تُعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإفصاح المحاسبي، ويجب أن يتم إعدادها وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا، وتشمل:

- قائمة المركز المالي تُظهر الوضع المالي للمؤسسة في تاريخ معين؛
- قائمة الدخل وتُوضح نتيجة النشاط خلال فترة معينة من حيث الربح أو الخسارة؛
- قائمة التغير في المركز المالي وتُبين حركة التغيرات في الأصول والخصوم وحقوق الملكية؛
- قائمة الأرباح الموزعة وتُفصح عن السياسات المتعلقة بتوزيع الأرباح بين المساهمين؛
- قائمة التدفقات النقدية وتُظهر مصادر واستخدامات النقد وتدفقاته الداخلة والخارجة.

2) المذكرات

تمثل المذكرات جزءًا مكملًا للقوائم المالية، وتُعد من المؤشرات التي تُبرز الأسس المعتمد عليها في إعداد هذه القوائم. وتشمل:

- طرق تقييم المخزونات، حيث تُوضح الأسلوب المستخدم مثل FIFO أو المتوسط المرجح؛

[1] سي محمد لخضر، الإفصاح المحاسبي في التعاونيات الفلاحية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، 2024، ص ص 824-825

- طرق حساب الاهتلاكات حيث تُفصح عن الطريقة المحاسبية لتوزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي؛
- الأحداث اللاحقة حيث تُشير إلى وقائع حدثت بعد نهاية الفترة المالية وقد تؤثر على القرارات؛
- الالتزامات المحتملة حيث تُفصح عن التزامات غير مؤكدة قد تحدث مستقبلاً؛
- التغير في السياسات المحاسبية حيث تُظهر أي تعديل طرأ على السياسات المعتمدة؛
- أثر التحويلات للعمالة الأجنبية حيث يُبين تأثير التحويلات المالية المرتبطة بالعمالة الأجنبية.

3) تقرير المراجع الخارجي

يساهم هذا التقرير في تعزيز الثقة بين المؤسسة والمستثمرين، ويغطي عدة نقاط، منها:

- مدى تطبيق المبادئ المحاسبية حيث يُفحص مدى التزام المؤسسة بهذه المبادئ والقواعد؛
- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية حيث يُقيم فعالية النظام الرقابي داخل المؤسسة؛
- فحص تقرير المدقق الداخلي حيث يُراجع نتائج أعمال المدقق الداخلي ومدى مطابقتها؛
- فحص مدى تطبيق إجراءات العمل الداخلية حيث يُراجع الالتزام بالإجراءات الداخلية المعتمدة؛
- الفحص المستندي والفني للعمليات المحاسبية حيث يُراجع المستندات والعمليات من حيث الدقة والامتثال.

4) تقرير مجلس الإدارة

يتضمن هذا التقرير معلومات غير مالية قد تؤثر على مستقبل المشروع، ويشمل:

- معلومات عن أهداف المشروع حيث يُوضح الغايات التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها؛
- النشاط الحالي والمستقبلي حيث يُبيّن طبيعة الأنشطة الحالية وخطط التوسع أو التطوير؛
- أحداث غير مالية تؤثر على المشروع حيث تُبرز العوامل الخارجية أو الداخلية التي قد تؤثر مستقبلًا؛

- الطاقة الإنتاجية حيث تُظهر القدرة القصوى للمؤسسة على الإنتاج؛
- مشاكل الإنتاج والتوزيع حيث تُوضح الصعوبات والتحديات في سلسلة التوريد والإنتاج؛
- أعضاء لجنة التدقيق ومحاضر اجتماعاتها حيث تُفصح عن تشكيلة اللجنة وأعمالها ونشاطها الرقابي.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

عند الاطلاع على القرار رقم 201، يتضح أن ما ورد فيه من متطلبات الإفصاح، سواء من خلال القوائم المالية الأساسية أو الجداول الملحقة، جاء أكثر شمولاً وغنى مقارنة بما نص عليه النظام المحاسبي المالي المعتمد بموجب القانون 07/11، وفي هذا السياق، يمكن إبراز ما يلي:

الفرع الأول: إعداد الميزانية المالية وفق المحاسبة الفلاحية

إضافةً إلى المعلومات التقليدية التي تقدمها الميزانية من حيث الأصول والخصوم، يتميز النظام المحاسبي المكيف مع القطاع الفلاحي بإدراج بند خاص بالأصول البيولوجية، سواء ضمن الأصول الجارية أو غير الجارية، مما يعكس خصوصية هذا النشاط وطبيعته المتغيرة، وتظهر كما يلي:[1]

الجدول رقم (07): عناصر الأصول البيولوجية في الميزانية المالية

الأصول
الأصول الثابتة
المباني الموجهة للقطاع الفلاحي (الحظائر، الاسطبلات، خممة الدجاج، الملبنات...الخ)
المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الموجهة للقطاع الفلاحي (معدات الري، معدات الحصاد...الخ)
الأصول البيولوجية حيوانات

[1] سي محمد لخضر، الإفصاح المحاسبي في التعاونيات الفلاحية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي، مرجع سبق ذكره، ص 825

المزارع المعمرة
نباتات أخرى
الأصول الجارية
الحيوانات المكتسبة بغرض إعادة بيعها
المخزون الزراعي الجاري إنجازه الحيوانات
المخزون الزراعي الجاري إنجازه النباتات
المنتوجات المصنعة من أصل حيواني
المنتوجات المصنعة من أصل نباتي

المصدر: القرار 201 المتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

الفرع الثاني: إعداد حسابات النتائج وفق المحاسبة الفلاحية

فضلاً عن عناصر الإيرادات والمصاريف المعتادة، تم إثراء حسابات النتائج في هذا النظام ببيانات تفصيلية تتعلق بالأعباء والإيرادات المرتبطة بالنشاط الفلاحي، وتُعرض هذه المعلومات ضمن حسابات النتائج حسب الطبيعة كما يلي:[1]

الجدول رقم (08): عناصر الأصول البيولوجية في حسابات النتائج

رقم الاعمال (مبيعات الأصول البيولوجية سواء من أصل حيواني أو نباتي)
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع (مخزون الأصول البيولوجية، مخزون من المنتوجات الزراعية)
الإنتاج المثبت (الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية)
الفائض الإجمالي للاستغلال
المنتجات العملياتية الأخرى (الأرباح على الارتفاع في القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية، الأرباح على الارتفاع في القيمة الحقيقية للمنتجات الزراعية)
الأعباء العملياتية الأخرى (الخسائر على الارتفاع في القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية، الخسائر على الارتفاع في القيمة الحقيقية للمنتجات الزراعية)

[1] المرجع السابق، ص ص 825-826

المصدر: القرار 201 المتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

كما يمكن أن تظهر المعلومات الفلاحية في حسابات النتائج حسب الوظيفة حيث تُعد هذه الأخيرة مكوناً رئيسياً من مكونات الجداول الملحقة، وتوفر للجهات المعنية سواء داخلية أو خارجية معلومات فعلية تساعد في تقييم مدى مساهمة النشاط الفلاحي في النتائج المالية، وكفاءته من حيث الأداء والجدوى الاقتصادية.

الفرع الثالث: الإفصاح ضمن جدول تدفقات الخزينة في المحاسبة الفلاحية

يُعد جدول التدفقات النقدية من أبرز أدوات التحليل المالي، لما له من دور في تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها ومدى سيولتها المالية، وقد تم تعزيز هذا الجدول ضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي، ببيانات نوعية توضح مصادر واستخدامات الأموال المتأتية من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية ذات الصلة بالنشاط الفلاحي.[1]

1) الطريقة المباشرة:

يتضمن الجدول بيانات دقيقة حول السيولة الناتجة عن النشاط الفلاحي، مما يتيح قراءة أوضح لتدفقات الخزينة المتحققة من هذا القطاع، وتظهر في المعلومات في الجدول كما يلي:

الجدول رقم (09): عناصر الأصول البيولوجية في جدول تدفقات الخزينة

تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية
التحصيلات المقبوضة من الزبائن على بيع منتجات الزراعية
التحصيلات المقبوضة من الزبائن على بيع الأصول البيولوجية الاستهلاكية
التحصيلات المقبوضة من العمليات العادية
المبالغ المدفوعة على مشتريات الأصول البيولوجية الاستهلاكية
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية

[1] المرجع السابق، ص ص 826-827

المسحوبات عن اقتناء الأصول البيولوجية المثبتة
التحصيلات عن عمليات التنازل عن الأصول البيولوجية المثبتة

المصدر: القرار 201 المتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

2) الطريقة غير المباشرة:

يتوسع هذا الجدول في عرض تفاصيل تتعلق بالقطاع الفلاحي فيما يخص تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية، من بينها:

- التغير في قيمة الأصول البيولوجية الاستهلاكية؛
- التغير في قيمة المنتجات الزراعية؛
- التغير في قيمة المنتجات غير الزراعية.

ويُستخلص مما سبق أن هذه القوائم ضمن هذا النظام جاءت مدعّمة بمعلومات نوعية لم تكن موجودة في النصوص السابقة، ومن أبرز هذه الإضافات:

- عرض مفصل للأصول البيولوجية النباتية والحيوانية ضمن الميزانية؛
- إبراز القيمة العادلة ناقص التكاليف المقدّرة عند نقطة البيع في حسابات النتائج؛
- الفصل بين المسحوبات والمداخيل النقدية المرتبطة بالنشاط الفلاحي ضمن جدول التدفقات النقدية، سواء التشغيلية أو الاستثمارية.

الفرع الرابع: إعداد جدول الملاحق في المحاسبة الفلاحية

يتوجب، بموجب النظام المحاسبي المالي، تضمين الجدول الملحق كل المعلومات التكميلية اللازمة، سواء في شكل تقارير سردية أو بيانات كمية، وقد جاء القرار 201 ليعزز هذا الإطار بمعلومات دقيقة وشاملة، من أهمها:[1]

[1] المرجع السابق، ص ص 827-828

1) الإشارة إلى نتيجة السنة المالية

يتم تقديم نتيجة السنة المالية مع مراعاة استبعاد أثر الاقتناءات بالقيمة العادلة للأصول البيولوجية والإنتاج الفلاحي والتغيرات في تلك القيم، وفق نموذج بياني التالي:

الجدول رقم (10): عناصر الأصول البيولوجية في الملاحق

العناصر	المبلغ (ن)	المبلغ (ن+1)
الرصيد الاولي		
الزيادات بسبب الاقتناءات		
الربح المتأتي من تغيرات القيمة الحقيقية منقوص منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع المنسوبة إلى التحول المادي		
الربح المتأتي من تغيرات القيمة الحقيقية منقوص منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع المنسوبة الى التغير في السعر		
انخفاضات سببها مستحقات التنازل، إصلاحات، ...الخ		
الرصيد النهائي		
التغير بين المخزون النهائي والاولي		

المصدر: القرار 201 المتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي

2) وصف المجموعات البيولوجية

يُطلب تقديم وصف شامل لكل مجموعة من الأصول البيولوجية، ويمكن أن يكون هذا الوصف سردياً أو كمياً، مع ضرورة التمييز بين:

- الأصول البيولوجية الاستهلاكية؛
- الأصول البيولوجية المنتجة.

3) معلومات إضافية مطلوبة في الجدول الملحق

- طبيعة الأنشطة الخاصة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية؛

- التقديرات غير المالية في نهاية كل دورة إنتاج؛
- الإنتاج الفلاحي المحقق خلال السنة المالية؛
- التغيرات في القيمة العادلة نتيجة التحول البيولوجي (مثل النمو، التكاثر، الإنتاج...)؛
- شرح دقيق للأصول البيولوجية التي تعذر تقييمها بالقيمة العادلة، مع توضيح:
  - ✓ وصف هذه الأصول؛
  - ✓ أسباب عدم إمكانية تحديد قيمتها العادلة؛
  - ✓ طريقة الاهتلاك المتبعة والمبررات المعتمدة؛
  - ✓ المدة النفعية ونسب الاهتلاك المعتمدة؛
  - ✓ القيمة الإجمالية للأصول ومجمل الاهتلاكات والخسائر في القيمة في نهاية السنة المالية.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي رقم 41

يمثل المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المرجعية الأساسية لتنظيم كيفية الإفصاح عن الأصول البيولوجية ضمن القوائم المالية، ويهدف هذا المطلب إلى توضيح متطلبات الإفصاح وفقًا لهذا المعيار، سواء في حالة القياس بالقيمة العادلة أو عند تعذّر تحديدها بشكل موثوق.

الفرع الأول: في حالة القياس بالقيمة العادلة

يتعين على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التالية:[1]

[1]Aigerim K Beisenbayeva and Aigul U Abdimoldaeva, Reflection of Information on Biological Assets and Agricultural Products in the Financial Statements, Innovative Scientific Research, Issue № 11-1(13), November 2021, pp. 190-191

- الأرباح أو الخسائر الإجمالية الناتجة عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتجات الفلاحية، بالإضافة إلى التغيرات في القيمة العادلة مخصومة منها تكاليف البيع الخاصة بهذه الأصول؛
- تقديم وصف واضح لكل مجموعة من الأصول البيولوجية، سواء بشكل سردي أو كمي، وإذا لم يتم تقديم هذا الإفصاح في أي جزء آخر من القوائم المالية، يجب على المؤسسة توضيح طبيعة الأنشطة المرتبطة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية؛
- تقديم تقديرات كمية أو غير مالية تخص كل مجموعة من الأصول البيولوجية في نهاية الفترة، مع توفير نفس النوع من المعلومات بالنسبة للمنتجات الفلاحية؛
- الإفصاح عن الأساليب والافتراضات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة؛
- تحديد القيمة العادلة مخصومة منها تكاليف البيع للإنتاج الفلاحي الذي تم حصاده خلال الفترة، وذلك في وقت الحصاد؛
- ذكر الأصول البيولوجية التي تخضع لقيود ملكية، مع بيان قيمتها الدفترية، وكذلك الإفصاح عن الأصول البيولوجية المستخدمة كضمان للالتزامات؛
- الإفصاح عن قيمة الالتزامات المتعلقة بتطوير أو امتلاك الأصول البيولوجية؛
- توضيح استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المرتبطة بالأصول البيولوجية؛
- تقديم تسوية (مطابقة) للتغيرات في القيمة الدفترية للأصول البيولوجية، مع فصل عناصر التغيير مثل التغيرات في القيمة، الحصاد، عمليات الدمج، المشتريات، المبيعات، وفروقات أسعار الصرف.

الفرع الثاني: الإفصاح عن الأصول البيولوجية التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق بالقيمة العادلة[1]

- إذا تعذّر قياس القيمة العادلة، يجب الإفصاح عن وصف الأصل وأسباب عدم إمكانية القياس الموثوق؛
- إذا أمكن، يجب تحديد النطاق المحتمل للقيمة العادلة؛
- بيان الأرباح أو الخسائر المعترف بها عند التصرف في الأصل، مع الإفصاح عن طريقة الإهلاك المستخدمة، والأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك؛
- تقديم المبالغ الإجمالية للإهلاك المتراكم في بداية ونهاية الفترة؛
- الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التصرف في الأصول (مثل البيع)، للأصول التي تقاس بالتكلفة بعد خصم الإهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ويجب أن يتضمن الإفصاح معلومات عن خسائر الانخفاض، واستردادها إن وُجد، والإهلاك المسجل خلال الفترة الحالية؛
- إذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بعد أن كانت تقاس بالتكلفة، يجب الإفصاح عن وصف هذه الأصول وتوضيح الأسباب التي جعلت القيمة العادلة قابلة للقياس خلال الفترة، بالإضافة إلى توضيح أثر هذا التغيير على قيمة الأصول؛
- بالنسبة للمنح الحكومية، يجب الإفصاح عن طبيعة المنح المعترف بها ونطاقها، والشروط التي لم تُستوفَ بعد، وأي تخفيضات جوهرية متوقعة في قيمة المنح المستقبلية.

الفرع الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية في الأنشطة الفلاحية

[1]Marilene van Biljon and Deon Scott, The Importance of Biological Asset Disclosures to the Relevant User Groups, Agrekon: Agricultural Economics Research, Policy and Practice in Southern Africa, Vol. 58, No. 1, 2019, pp. 5–7

يُعد الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية في القطاع الزراعي عنصرًا أساسيًا في تعزيز مصداقية وجودة التقارير المالية، فهذه الأصول باعتبارها تمثل جوهر النشاط الزراعي، تتطلب معلومات دقيقة وشفافة تساعد مستخدمي البيانات المالية على تكوين صورة واضحة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة،[1] وكلما كان الإفصاح أكثر شمولًا ووضوحًا، زادت موثوقية المعلومات وسهولة فهمها من قبل الأطراف المعنية باتخاذ القرار.[2]

ويكتسب الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول البيولوجية أهمية خاصة، حيث إن ضعف التفاصيل أو الاكتفاء ببيانات سطحية يقلل من فاعلية التقارير، ويزيد من مستوى عدم اليقين المحيط بها، ولهذا فإن التزام المؤسسات بالإفصاح الكامل وفقًا للمعايير المحاسبية من شأنه أن يسهم في رفع جودة التقارير، خاصة مع تطور الممارسات المحاسبية وتحسن مستوى الامتثال بمرور الوقت.[3]

---

[1]Eduardo Jezini Fernandes Ganassin, Fernanda Fernandes Rodrigues, and Tiago José Gonzaga Borges, Mensuração de Ativos Biológicos e a Observância do IAS 41 na América do Sul, Custos e @gronegócio on line, vol. 12, no. 2, Apr/Jun 2016, p. 339

[2]Ulukan Buyukarikan, Agricultural practices of apple and apple nursery production according to Turkish IAS 41 accounting standard in an agricultural enterprise, op.cit., p.468

[3]Rafael Todescato Cavalheiro, Régio Marcio Toesca Gimenes, and Erlaine Binotto, "As Escolhas Contábeis na Mensuração de Ativos Biológicos estão Associadas ao Perfil do Profissional Contábil?", Sociedade Contabilidade e Gestão, vol. 14, no. 2 (2019), p.48

خاتمة الفصل

يتضح من خلال ما تم عرضه أن تقييم الأصول البيولوجية يمثل إشكالية معقدة، نظرًا لخصوصيتها مقارنة بباقي عناصر الميزانية، فهي أصول متغيرة بطبيعتها تتأثر بعوامل خارجية متعددة مثل الطقس والأمراض وتقلبات السوق، وهذا يجعل اختيار منهج القياس المناسب مسألة دقيقة تتطلب فهمًا عميقًا للنشاط الفلاحي.

وتُعد القيمة العادلة من الناحية النظرية خيارًا أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية لكونها تعكس بصورة أفضل واقع هذه الأصول، غير أن تطبيقها يظل مشروطًا بوجود بيانات وأسواق نشطة، وهو ما يفتقر إليه في كثير من المناطق الفلاحية خاصة في الجزائر، ومن ثَم يبرز التحدي في الموازنة بين متطلبات المعايير الدولية وخصوصية البيئة المحلية.

كما أظهر الفصل أن القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية يشكلان معًا ركيزة أساسية لتحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الفلاحية، فبفضل تكييف النظام المحاسبي المالي مع طبيعة هذا القطاع، واعتماد مرجعيات مثل المعيار IAS 41 ، أصبح من الممكن تقديم صورة أكثر شفافية وواقعية، بما يعزز ثقة المستثمرين والجهات الرقابية، ويدعم اتخاذ قرارات رشيدة في بيئة تتسم بالتغير المستمر.

الفصل الثالث:

واقع المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية الجزائرية

الفصل الثالث: واقع المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية الجزائرية

تمهيد

يُعَدّ النشاط الفلاحي من بين أهم القطاعات الاقتصادية التي تسهم في تحقيق الأمن الغذائي ودعم مسار التنمية المستدامة، غير أنّ خصوصيته المرتبطة بدوراته البيولوجية المتباينة ومحدودية الأدوات المحاسبية الملائمة لطبيعته تجعل من معالجته المحاسبية مجالاً إشكاليًا يستدعي الدراسة والتحليل، وانطلاقًا من هذا الواقع يهدف هذا الفصل إلى إبراز التطبيق العملي للمعالجة المحاسبية في المؤسسات الفلاحية الجزائرية من خلال نماذج ميدانية متباينة النشاط، فقد تناول المبحث الأول واقع المحاسبة في مؤسسة كرفة محمد باعتبارها نموذجًا للنشاط الزراعي النباتي مركّزًا على معالجة الأشجار المثمرة والمحاصيل الحقلية، في حين خُصص المبحث الثاني لـ مؤسسة شخشوخ مسعود لدراسة النشاط الحيواني، أما المبحث الثالث فقد عُرض فيه نموذج مؤسسة GAC/ORAC المتخصصة في تربية الدواجن، وأخيرًا، خُصص المبحث الرابع لاستعراض آراء الخبراء المحاسبيين بغية الوقوف على الممارسات الفعلية والإشكالات المطروحة في الميدان، ومن خلال هذا التقسيم يسعى الفصل إلى تقديم رؤية شاملة تسمح ببلورة فهم أعمق لواقع المحاسبة الفلاحية في الجزائر، بين مقتضيات المرجعية النظرية ومتطلبات التطبيق العملي.

المبحث الأول: واقع المعالجة المحاسبية للنشاط الفلاحي في المزرعة كرفة محمد

يُعَدّ النشاط الفلاحي من أكثر الأنشطة تميزًا من حيث خصوصيته المحاسبية، نظرًا لطبيعة موارده البيولوجية وتباين دوراته الإنتاجية بين الطويلة والقصيرة الأجل، وانطلاقًا من واقع مؤسسة كرفة محمد، سنعرض في هذا المبحث الكيفية التي تُعالج بها العمليات الفلاحية محاسبيًا، مع التركيز على الأشجار المثمرة والمحاصيل الحقلية، بما يعكس التطبيق العملي لمقتضيات النظام المحاسبي المالي (SCF) في القطاع الفلاحي.

المطلب الأول: الإطار العام للمزرعة

يُعتبر التعرف على الخصائص العامة لمؤسسة كرفة محمد خطوة أساسية لفهم بيئتها التنظيمية والاقتصادية، إذ يتيح هذا العرض الإطلاع على نشأة المؤسسة وتطور نشاطها وأهدافها الاستراتيجية، إضافة إلى إبراز هيكلها التنظيمي الذي يُشكل الإطار الذي تُمارَس داخله مختلف العمليات الفلاحية والإدارية، ومن ثَمّ يُمَكّن هذا التمهيد من وضع أرضية لفهم المعالجة المحاسبية للنشاط الفلاحي داخل المؤسسة.

الفرع الأول: تقديم المزرعة محل الدراسة

أولاً: النشأة والتطور التاريخي للمزرعة

تُعد مزرعة كرفة محمد من بين أقدم الوحدات الفلاحية في منطقة بورقيقة التابعة إدارياً إلى دائرة أحمر العين بولاية تيبازة، حيث تعود جذورها إلى الحقبة الاستعمارية التي سبقت استقلال الجزائر سنة 1962، خلال تلك الفترة كانت المزرعة تُدار مباشرة من قبل المستعمر الفرنسي، الذي استغل أراضيها الخصبة لأغراض إنتاجية وتجارية تخدم مصالحه الاقتصادية، معتمداً على اليد العاملة المحلية التي كانت تعمل في ظروف صعبة تتسم بانعدام الحقوق الاجتماعية وضعف الأجور، ما يعكس الطابع الاستغلالي للسياسات الاستعمارية آنذاك.

وبعد استرجاع السيادة الوطنية سنة 1962، آلت ملكية هذه الأراضي والممتلكات إلى الدولة الجزائرية، التي بادرت إلى إعادة تنظيم الهياكل الفلاحية ضمن المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، ومن خلال عملية إعادة الهيكلة التي عرفها القطاع الفلاحي، تم تحويل المزرعة إلى مؤسسة عمومية اقتصادية تحمل حالياً التسمية الرسمية "المؤسسة العمومية الاقتصادية كرفة محمد (EPE KERFA MOHAMED)"، وتعمل في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة(EURL) تابعة لمجمّع GVAPRO (مجمّع الاستغلال والتثمين للمزارع والمحيطات الفلاحية).

ويبلغ رأسمال المؤسسة المصرّح به 13.500.000 دج، وتتمثل طبيعة نشاطها الأساسي في الإنتاج النباتي بمختلف أنواعه، سواء تعلق الأمر بالمحاصيل الكبرى أو الزراعات المعمرة أو الموسمية، وقد تمكّنت المزرعة عبر مسارها الطويل من اكتساب خبرة معتبرة في هذا المجال، رغم ما واجهته من تحديات تتعلق بتقادم الوسائل التقنية والبنى التحتية.

ثانيا: الخصائص العامة للمزرعة

تغطي المزرعة مساحة إجمالية تقدّر بـ 240 هكتار، منها225.01 هكتار مستغلة فعلياً، حيث تزاوج بين أنشطة الزراعة الكبرى، الزراعة المعمرة والزراعة الموسمية:

- **المحاصيل الكبرى:** تشمل القمح الصلب واللين على مساحة 150 هكتار.
- **الزراعة المعمرة:** تمتد على 63.78 هكتار، موزعة بين البرتقال (13 هكتار)، الليمون (1.38 هكتار)، الكروم (42.40 هكتار)، والزيتون (7 هكتار).
- **الزراعة الموسمية:** تغطي الحبوب (80.43 هكتار)، السلجم الزيتي (20 هكتار)، الطماطم الصناعية (9 هكتار)، والبيوت البلاستيكية (0.8 هكتار).

أما البنية التحتية، فهي ترجع في معظمها إلى الفترة الاستعمارية، ما يجعلها بحاجة ماسة لأعمال ترميم وصيانة، إذ تتكون من مقر إداري (90 م²)، ورشتين (273 م²)، مستودع (248 م²)، مخزن (105 م²)، وثلاث حظائر (1314 م²).

الفرع الثاني: مهام وأهداف المزرعة

أولا: مهام المزرعة

تتمثل الرسالة الجوهرية للمزرعة في المساهمة في تعزيز الأمن الغذائي الوطني من خلال تطوير الإنتاج الزراعي، مع الالتزام بحماية الطابع الفلاحي للأراضي وضمان استدامة استغلالها ويمكن تحديد مهامها الأساسية على النحو الآتي:

- إنتاج تشكيلة متنوعة من المحاصيل الزراعية والحمضيات بما يلبي حاجات السوق؛
- الحفاظ على الطبيعة الفلاحية للأراضي ومنع إقامة أي منشآت غير مرتبطة بالنشاط الزراعي؛
- استثمار الأراضي الممنوحة في إطار الامتياز واستغلال الأملاك السطحية وفق معايير عقلانية؛
- حصر استعمال المباني الفلاحية في الأغراض ذات الصلة المباشرة بالنشاط الزراعي المقرر؛
- التقيد بشروط الاستغلال والإنتاج والتسويق المعتمدة قانوناً وتنظيمياً؛
- ضمان الاستغلال الأمثل لكل المساحات المزروعة وعدم تركها شاغرة لمدة تتجاوز سنة؛
- الامتناع عن تحويل الطابع الفلاحي للأراضي أو تأجيرها من الباطن، بما يحافظ على أصالتها ووظيفتها الإنتاجية.

ثانيا: أهداف المزرعة

بصفتها مؤسسة اقتصادية ذات طابع فلاحي، تسعى المزرعة إلى تحقيق النمو المستدام وتعظيم مردوديتها، من خلال جملة من الأهداف الاستراتيجية، أبرزها:

- تلبية الطلب المتزايد على المنتجات الفلاحية التي تختص بها؛

- استقطاب شركاء اقتصاديين جدد بغية رفع رأس المال وتعزيز الاستثمارات في القطاع الفلاحي؛
- تحسين جودة المنتجات وكسب حصة أكبر في السوق المحلية، انسجاماً مع سياسة التوسع؛
- إعادة تأهيل بنيتها الإنتاجية عبر اقتناء معدات وتجهيزات فلاحية حديثة؛
- المساهمة في خلق فرص عمل جديدة ودعم التشغيل المحلي؛
- تغطية احتياجات السوق الوطنية مع التوجه نحو تصدير المنتجات ذات القيمة التنافسية؛
- ضمان استقرار الأجور وتغطية نفقات التشغيل من خلال رفع كفاءة الإنتاجية وتحقيق عوائد مالية كافية؛
- الإسهام في تنفيذ البرامج الوطنية الخاصة بتكوين وتعميم التقنيات الفلاحية الحديثة؛
- تحقيق فوائض مالية تسمح بتطوير أنشطتها واستحداث مشاريع استثمارية جديدة؛
- توسيع شبكة علاقاتها الاقتصادية عبر شراكات مع مختلف المؤسسات الفاعلة مثل البنوك والصناديق الفلاحية.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمزرعة "كرفة محمد"

الهيكل التنظيمي هو الأساس في أي مؤسسة فلاحية لأنه يوضح من المسؤول عن ماذا، وكيف يتم التنسيق بين مختلف الأقسام، في مزرعة "كرفة محمد"، يظهر هذا الهيكل في صورة توزيع واضح بين الجوانب التقنية المرتبطة بالإنتاج، والجوانب الإدارية المرتبطة بالتسيير والموارد، بحيث يكمل كل جانب الآخر لضمان سير المزرعة بشكل منظم وفعال، حيث يمكن تصنيفه وفق المستويات الآتية:

- **المسير:** يمثل المسير السلطة العليا داخل المزرعة، إذ يتحمل مسؤولية رسم التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة بالتنسيق مع مجلس الإدارة، مع ضمان الإشراف المباشر على مختلف الأقسام، وتتمثل مهامه الأساسية في:

- اتخاذ القرارات الاستراتيجية المرتبطة بالإنتاج والاستثمار؛
- متابعة سير الأنشطة اليومية والتأشير على الوثائق الرسمية؛
- مراقبة عمل المسؤولين التنفيذيين والتأكد من حسن أدائهم؛
- تمثيل المزرعة في اللقاءات والمؤتمرات ذات الطابع المهني محلياً ودولياً.

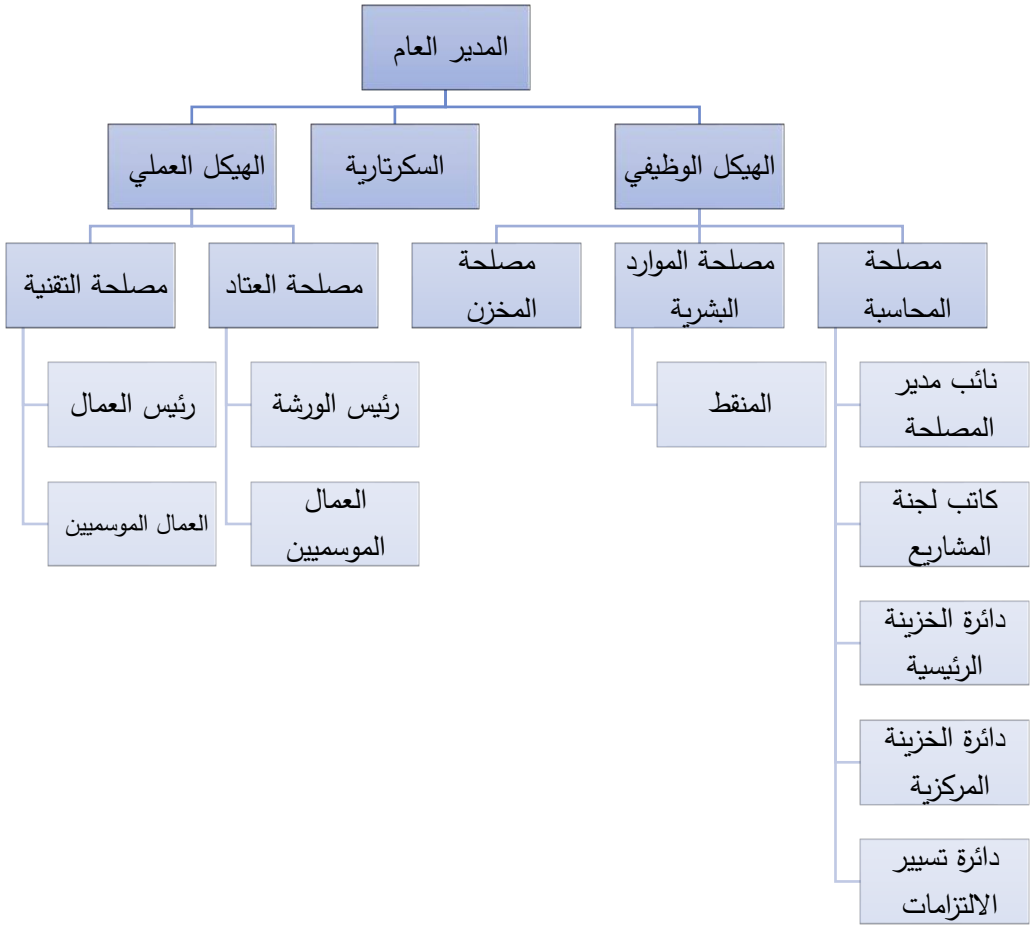
- **السكرتارية:** ترتبط السكرتارية مباشرة بالمسير وتشكل دعامة أساسية في تسيير شؤون المؤسسة، ومن أبرز مهامها:
  - تحرير المراسلات الإدارية وحفظها وأرشفتها؛
  - تنظيم البريد الصادر والوارد ومعالجته حسب توجيهات المسير؛
  - الرد على الاتصالات الهاتفية واستقبال الزوار؛
  - التحضير للاجتماعات وتوثيق مداولاتها.
- **المصلحة التقنية:** تهتم بتوزيع المهام على العمال، مراقبة أدائهم، تدريبهم على استخدام الأسمدة والأدوية الفلاحية، وإدخال أساليب حديثة في الوقاية وتحسين ظروف العمل لرفع الإنتاجية.
- **مصلحة العتاد:** مسؤولة عن صيانة الآلات الفلاحية ووسائل النقل (الجرارات، آلات الحصاد...)، إضافة إلى توفير قطع الغيار، متابعة سلامة المعدات، والتحسيس بمخاطر سوء استعمالها.
- **رئيس العمال:** يشرف على سير عمل العمال الموسميين، يضمن التزامهم بتوجيهات المصلحة التقنية، ويعمل على تقليل الأخطاء التشغيلية.
- **العمال الموسميون:** يمثلون القوة التنفيذية للمزرعة، حيث يتكفلون بمهام الإنتاج اليومية مثل تقليم الأشجار، الحصاد، خدمة الأراضي، استعمال المعدات، وحراسة المنتوجات الفلاحية.
- **مصلحة المحاسبة والمالية:** تضطلع بدور محوري في تسيير العمليات المالية من مداخيل ومصاريف، إعداد الميزانية التقديرية، متابعة الاستثمارات، وضبط القوائم المالية وفق النظام

المحاسبي المالي، وتشمل مهامها الإشراف على السياسات المالية، مراقبة التدفقات النقدية، ضمان التوازنات المالية، وتنفيذ الرقابة الداخلية، وتتفرع إلى وحدات مثل الخزينة، تسيير الالتزامات، ومسك الحسابات المركزية.

- **مصلحة الموارد البشرية:** تُعنى بتسيير العنصر البشري، سواء العمال الدائمين أو الموسميين، من خلال إعداد السياسات البشرية، متابعة ملفات العمل والضمان الاجتماعي، استقبال المتربصين، والإشراف على العقود، كما تشمل وظيفة "المنقط" المكلف بمتابعة حضور العمال وإعداد الجداول الزمنية الخاصة بأجورهم.
- **مصلحة المخزن:** تتكفل بتخزين المواد الفلاحية واللوازم المختلفة، ضمان سلامتها، وتزويد المصالح التقنية بما تحتاجه من مستلزمات، كما تضطلع بمهام رقابية مثل تسجيل الفواتير، متابعة عمليات التوزيع، والتنسيق المستمر مع مصلحة المحاسبة.

ولإبراز هذه البنية بشكل أوضح، سيتم تقديم مخطط تنظيمي يوضح التسلسل الهرمي للمزرعة وتوزيع المسؤوليات بين مختلف المصالح، بما يعكس ترابط الأدوار وتكاملها في خدمة الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمزرعة كرفة محمد



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على وثائق المزرعة

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأشجار المثمرة بالمزرعة

تضم مزرعة كرفة محمد مجموعة متنوعة من الأشجار المثمرة، لاسيما أشجار الحمضيات والكروم، وهي تعتبر ضمن فئة الأصول الثابتة وتُسجل في الصنف الثاني وفقًا لما تنص عليه مدونة النظام المحاسبي المالي (SCF)، وفي هذا السياق ينبغي مراعاة المبادئ المحاسبية الأساسية، ومن أهمها مبدأ استقلالية الدورات، حيث تبدأ الدورة المحاسبية من 01 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة، غير أن خصوصية النشاط الفلاحي تكمن في اختلاف الدورة المحاسبية عن الدورة الفلاحية، إذ أن الأخيرة ترتبط بالمواسم أو الفترات الزراعية التي قد تكون سنوية أو نصف سنوية تبعًا لنوع النشاط، بينما الأولى ثابتة ومرتبطة بإعداد الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية كما هو معمول به في مختلف القطاعات الاقتصادية.

وفي إطار تطبيق هذه المبادئ على نشاط المزرعة، نجد أن أشجار البرتقال حُدد عمرها الإنتاجي بثلاثين سنة، غير أنها لا تدخل مرحلة الإنتاج إلا ابتداءً من السنة الخامسة بعد الغرس، ما يجعل السنوات الأولى فترة رسملة للتكاليف المرتبطة بالإنشاء، وينطبق الأمر ذاته على أشجار الليمون التي تشترك معها في نفس العمر الإنتاجي وفترة بداية الإثمار، الأمر الذي يسهّل على المؤسسة معالجتها المحاسبية ضمن نفس الآلية.

أما أشجار الزيتون، فتتسم بخصوصية أكبر، إذ يصل عمرها الإنتاجي إلى خمسين سنة، غير أنها لا تبدأ في الإثمار إلا ابتداءً من السنة السابعة بعد الغرس، وهو ما يفرض على المؤسسة فترة أطول من الرسملة قبل الانتقال إلى مرحلة الاهتلاك المحاسبي، في حين أن الكروم يبلغ عمرها الإنتاجي ثلاثين سنة وتدخل مرحلة الإنتاج في السنة الخامسة، مما يجعلها من الاستثمارات البيولوجية الأساسية التي تتطلب تكاليف أولية معتبرة عند الغرس والتأسيس.

وبناءً على ذلك، يمكن تلخيص العمر الإنتاجي وفترة بداية الإنتاج كما يلي:

الجدول رقم (11): العمر الإنتاجي وبداية الإنتاج للأشجار في مزرعة كرفة محمد

نوع الأشجار	العمر الإنتاجي	بداية الإنتاج
البرتقال	30 سنة	بعد 5 سنوات
الليمون	30 سنة	بعد 5 سنوات
الزيتون	50 سنة	بعد 7 سنوات
الكروم	30 سنة	بعد 5 سنوات

من إعداد الطالب بناءا على ملاحق المؤسسة

الفرع الأول: مرحلة الغرس

تُعد مرحلة الغرس من أهم المراحل في تكوين الأشجار داخل مؤسسة كرفة محمد، إذ يتم خلالها استغلال الشتلات والموارد الزراعية المختلفة (كالحراثة، الأسمدة، الري، الصيانة...) من أجل تحويلها إلى أصل بيولوجي طويل الأجل، هذه المرحلة لا تحقق عوائد مباشرة، لكنها تشكل الأساس الذي تعتمد عليه المزرعة للوصول إلى مرحلة الإنتاج، ومن الناحية المحاسبية يتم خلال هذه المرحلة إثبات العمليات التي تعكس استعمال موارد المؤسسة في تكوين الأصل البيولوجي، وتمر على المراحل التالية، قيد شراء الشتلات، قيد إدخال الشتلات، قيد استهلاك الشتلات في الغرس أو قيد استعمال شتلات المزرعة، قيد تكوين الأصل البيولوجي، ثم قيد تحويله عند بداية الإثمار.

1) قيد فاتورة شراء الشتلات:

تُعَدّ عملية اقتناء الشتلات نقطة الانطلاق الفعلية في تأسيس الغرس الجديد داخل مزرعة كرفة محمد، حيث تقوم المؤسسة بتسجيل هذه المقتنيات، سواء كانت شتلات حمضيات أو زيتون أو كروم، على أساس أنها مواد أولية (شتلات أشجار) عند استلام فاتورة الشراء، ويتم تقييمها وفق تكلفة الشراء (التكلفة التاريخية)، ثم تُدرج مباشرة في الدفاتر المحاسبية بالاعتماد على القيد التالي:

381		تاريخ الشراء ح/مشتريات مواد أولية ح/موردو المخزونات أو ح/الصندوق فاتورة شراء رقم..	تكلفة الشراء	 تكلفة الشراء تكلفة الشراء

2) قيد ادخال الشتلات

في مؤسسة كرفة محمد، وبعد إتمام عملية شراء الشتلات واستلامها، يتم إدخالها مباشرة إلى المزرعة للشروع في عملية الغرس، ويُسجَّل هذا الإجراء محاسبيًا لإثبات دخول مختلف الشتلات، سواء كانت حمضيات أو زيتون أو كروم أو غيرها من الأشجار المثمرة، إلى مخزون المؤسسة، مما يعني أنها أصبحت في حوزتها وموجودة فعليًا داخل المخزن كمواد أولية (شتلات أشجار) ستُستخدم لاحقًا في تكوين الأصول البيولوجية (أشجارة مثمرة)، ويتم تقييم هذا الإدخال على أساس تكلفة الشراء المدونة في الفواتير، ويُسجَّل في الدفاتر وفق القيد التالي:

31		تاريخ الاستلام الشتلات ح/مواد أولية (شتلات أشجار) ح/مشتريات مواد أولية ادخال الى المخازن	تكلفة الشراء	 تكلفة الشراء

3) قيد استهلاك الشتلات في عملية الغرس

في مؤسسة كرفة محمد، وبعد استكمال مختلف المراحل السابقة المتعلقة بالشتلات من تسديد قيمتها وإدخالها إلى المزرعة، تأتي مرحلة الغرس باعتبارها الخطوة الأساسية في استغلال هذه المدخلات الزراعية، ففي هذه المرحلة يتم استهلاك الشتلات وإدراجها فعليًا في الحقول لتكوين الأصول البيولوجية الحاملة، ومن الناحية المحاسبية يُعبَّر عن هذا الاستهلاك من خلال قيد يوضح انتقال

قيمة الشتلات من حساب المواد الأولية إلى حساب المواد واللوازم المستهلكة، بما يعكس الاستخدام الفعلي لموارد المؤسسة في تكوين أصولها المستقبلية، ويكون القيد حسب التالي:

601		تاريخ الاستهلاك	تكلفة شراء الشتلات المستهلكة	تكلفة شراء الشتلات المستهلكة
	31	ح/مواد ولوازم مستهلكة (شتلات أشجار)		
		ح/مواد أولية (شتلات أشجار)		
		اخراج من المخازن للزرع		

4) قيد استعمال شتلات المزرعة في الغرس

في مؤسسة كرفة محمد، عند استعمال الشتلات التي سبق إنتاجها وتخزينها داخل المزرعة، يتم تسجيل العملية محاسبيًا كتحويل من المخزون إلى عملية الغرس، ويعكس هذا الإجراء اعتماد المؤسسة على مواردها الذاتية (الشتلات المنتَجة داخليًا) في تكوين أصل بيولوجي جديد، ويتم تقييم هذه الشتلات عند تحويلها على أساس تكلفة إنتاجها، ويُثبت ذلك في الدفاتر وفق القيد التالي:

72		تاريخ الاستهلاك	تكلفة الانتاج	تكلفة الإنتاج
	35	ح/إنتاج مخزن (شتلات أشجار)		
		ح/مخزونات من منتجات		
		اخراج من المخازن للزرع		

5) قيد تكوين الأصل البيولوجي (أشجار المثمرة)

خلال الفترة الممتدة من تاريخ غرس الشتلات إلى غاية بلوغها مرحلة الإثمار، تتحمل مؤسسة كرفة محمد مجموعة من المصاريف المتنوعة التي تشكل جميعها جزءًا من تكلفة الأصل البيولوجي، وتُسجَّل هذه النفقات سنويًا وفق طبيعتها في الحسابات المحاسبية، ثم تُرحَّل لتُحمَّل على حساب الأصول البيولوجية (أشجار المثمرة)، باعتبارها استثمارًا أوليًا يستمر أثره على المدى الطويل، ويتوقف هذا التسجيل عند بداية مرحلة الإنتاج الفعلي، وتشمل هذه المصاريف على وجه الخصوص:

- مصاريف اقتناء الشتلات؛

- تكاليف الحراثة العميقة والتسوية؛
- نفقات نثر الأسمدة والمواد الكيماوية؛
- مصاريف الغرس والري الأولي؛
- أعباء إزالة الأعشاب الضارة؛
- تكاليف الري المتكرر خلال السنوات الأولى؛
- مصاريف الصيانة الدورية والتقليم؛
- تكاليف تعويض الشتلات التالفة؛
- نفقات المعالجة بالمبيدات والأدوية الزراعية؛
- مصاريف تدعيم الكروم بالأسلاك والأعمدة.

وبذلك، فإن مؤسسة كرفة محمد تقوم بإثبات هذه النفقات عند حدوثها وفق طبيعتها في الحسابات المختلفة (مصاريف صيانة، أسمدة، مبيدات، ري... إلخ)، ثم تُرحَّل مجمعة في نهاية السنة إلى حساب تثبيتات عينية جاري إنجازها (شتلات أشجار)، وتسجل وفق القيود التالية:

6		تاريخ حدوث المصروف	مبلغ المصروف	
	53	ح/المصاريف		مبلغ المصروف
		ح/الصندوق		
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
232		12/31/ن	مجموع المصاريف	
		ح/تثبيتات عينية جاري إنجازها (شتلات أشجار)		مجموع المصاريف
	732	ح/انتاج مثبت للأصول العينية		
		تحويل المصاريف الى الشتلات		

6) قيد تحويل الأصول البيولوجية "أشجار المثمرة" عند بداية مرحلة الإثمار

في مؤسسة كرفة محمد، ومع انتهاء سنوات التكوين الأولى للأشجار المثمرة وما رافقها من تراكم التكاليف ضمن حساب" تثبيتات عينية جاري إنجازها"، يتم عند بلوغ الأشجار مرحلة الإثمار تحويل هذه المبالغ إلى حساب "الأصول البيولوجية أشجار المثمرة"، ويعكس هذا القيد الانتقال الفعلي من مرحلة التكوين والاستثمار الأولي إلى مرحلة استغلال الأصل البيولوجي وتحقيق المنافع الاقتصادية المنتظرة، ويُسجَّل هذا التحويل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

214		تاريخ بداية مرحلة الاثمار	تكلفة الاجمالية	
		ح/أصول بيولوجية الكروم		تكلفة الاجمالية
	232	ح/تثبيتات عينية جاري إنجازها (شتلات الأشجار)		
		الدخول في بداية الاثمار		

الفرع الثاني: مرحلة الإثمار

في مؤسسة كرفة محمد، وبعد بلوغ الأشجار المثمرة مرحلة النضج واعتبارها قابلة للإثمار، تتحمل المؤسسة جملة من المصاريف التشغيلية الضرورية لضمان استمرارية واستقرار الإنتاج، وتشمل هذه النفقات تكاليف السقي المنتظم، ومصاريف مكافحة الأمراض والآفات عبر المبيدات الحشرية والفطرية، إضافة إلى مصاريف العناية الدورية بالأشجار، ومن المنظور المحاسبي لا تُصنَّف هذه النفقات استثمارات رأسمالية جديدة، بل تُحمَّل مباشرة على تكلفة الإنتاج الجاري (الثمار)، لكونها مرتبطة بدورة إنتاجية محددة وليست مرتبطة بعمر الأشجار كأصول بيولوجية حاملة.

1) قيد جني الثمار

عند جني المحاصيل في مؤسسة كرفة محمد، سواء تعلّق الأمر بالحمضيات أو الزيتون أو العنب، يتم الاعتراف بالثمار كمخزون زراعي يدخل ضمن الدورة العادية للنشاط الفلاحي للمؤسسة، ويُثبت هذا المخزون في الدفاتر على أساس تكلفة الإنتاج التي تعكس مختلف المصاريف الفلاحية المرتبطة بدورة الإنتاج، ويتم تسجيل العملية في الدفاتر وفق القيد التالي:

355		تاريخ الجني	تكلفة الانتاج	
	724	ح/منتوجات نباتية تامة الصنع "الثمار"		تكلفة الانتاج
		ح/تغيير مخزونات من منتجات		
		الحصول على ثمار		

2) قيد إثبات فاتورة البيع

في مؤسسة كرفة محمد، وعند عملية تسويق المحاصيل الزراعية بمختلف أنواعها، سواء كانت حمضيات أو زيتون أو عنب أو غيرها من الثمار، يتم إصدار فاتورة بيع للزبون بالقيمة التجارية المحددة، والتي تعكس التكلفة النهائية مضافًا إليها هامش الربح الذي تحدده المؤسسة وفق سياستها التسويقية، ومن الناحية المحاسبية يُعَدّ هذا الإجراء بمثابة إثبات لإيراد فعلي يُسجَّل ضمن نتائج النشاط خلال الفترة المالية، ويتم إدراجه في الدفاتر وفق القيد التالي:

411		تاريخ البيع	سعر البيع	
	701	ح/الزبائن		سعر البيع
		ح/مبيعات منتجات تامة الصنع "الثمار"		
		فاتورة بيع الثمار رقم.....		

3) قيد إخراج الثمار من المخزون

بالتوازي مع تسجيل عملية البيع، يتعين على المؤسسة تخفيض قيمة المخزون بما يعادل الكميات المبيعة، ويُثبت هذا القيد على أساس التكلفة النهائية فقط، حيث يعكس خروج المنتجات الزراعية من المخزن وانتقالها إلى المستهلك، بما يحافظ على التوازن بين حسابات الإيرادات والمخزونات، ويسجل وفق القيد التالي:

724		تاريخ تسليم المخزون	التكلفة النهائية	
	355	ح/تغيير مخزونات من منتجات		التكلفة النهائية
		ح/منتوجات نباتية تامة الصنع "الثمار"		

		خروج ثمار		

4) إثبات إهتلاك أشجار المثمرة

تُدرج أشجار المثمرة في مؤسسة كرفة محمد ضمن فئة الأصول البيولوجية الحاملة ذات العمر الإنتاجي الطويل، إذ تمثل أصولًا ثابتة تساهم في توليد منافع اقتصادية متجددة على مدى سنوات متعددة، وباعتبارها من الأصول الخاضعة لمبدأ الاستهلاك التدريجي، فإنها تُهتلك دوريًا وفقًا لمبدأ المطابقة بين الإيرادات والمصروفات، حيث يُسجَّل الاهتلاك في نهاية كل فترة مالية باعتباره عبئًا يُحمَّل على نتيجة النشاط من جهة، ويؤدي من جهة أخرى إلى تقليص القيمة الدفترية للأصل، بما يعكس التراجع التدريجي في الطاقة الإنتاجية للشجرة مع مرور الزمن، وفي هذا السياق يبرز نقاش محاسبي حول التوقيت الأمثل للاعتراف بأعباء الاهتلاك، فبينما يرى اتجاه أن الاهتلاك يجب أن يبدأ مع بداية انخفاض الغلة الفعلية، يذهب اتجاه آخر إلى توزيع أقساط الاهتلاك بشكل متساوٍ على طول العمر الإنتاجي للأصل، وقد اعتمدت مؤسسة كرفة محمد هذا التوجه الأخير انسجامًا مع مبدأ مقابلة المصروف بالإيراد، بحيث يجري توزيع قسط الاهتلاك بانتظام ابتداءً من مرحلة الإثمار وحتى تاريخ انتهاء العمر الإنتاجي للشجرة سواء بالاقتلاع أو الوفاة الطبيعية، وعليه يتم إثبات قيد الاهتلاك بتاريخ 12/31 وفق الصياغة التالية:

		12/31		
681		ح/مخصصات إهتلاك أشجار الكروم	قسط الاهتلاك	
	2814	ح/إهتلاك أشجار الكروم		قسط الاهتلاك
		إهتلاك أشجار الكروم		

الفرع الثالث: مرحلة التدهور (الشيخوخة والاضمحلال)

تمثل هذه المرحلة في مؤسسة كرفة محمد نهاية المسار الإنتاجي لأشجار المثمرة، حيث تبدأ الغلة في التراجع التدريجي نتيجة الشيخوخة الطبيعية أو بسبب عوامل بيئية ومناخية أو إصابات

مرضية مستعصية، وفي هذا السياق، يمكن التمييز بين حالتين عمليتين مختلفتين في المعالجة المحاسبية:

الحالة (أ): اقتلاع شجرة قبل انتهاء عمرها الإنتاجي

عندما تُقتلع شجرة مثمرة قبل بلوغ نهاية عمرها الإنتاجي، فإن الأمر يُعَدّ واقعة استثنائية قد تنجم عن مرض مستعصي، أو ظروف مناخية قاهرة، أو تلف لا يمكن إصلاحه، أو قرار فني بإزالة شجرة غير منتجة، محاسبيًا يتم شطب الأصل من الدفاتر قبل أن يُكمل دورته الإنتاجية، مما قد يؤدي إلى تسجيل خسارة تعكس الفرق بين القيمة الدفترية الصافية للأصل وصافي الإهلاك المتراكم وفي حال تحصيل مقابل نقدي أو عيني (مثل بيع الخشب أو البقايا)، يُسجَّل هذا المبلغ كإيراد استثنائي ويؤخذ في الحسبان عند تحديد الخسارة أو الربح النهائي، ويسجَّل القيد المحاسبي كما يلي:

		تاريخ الاقتلاع		
2814		ح/إهتلاك متراكم أشجار المثمرة	إهتلاك متراكم	
657		ح/أعباء استثنائية	قيمة العبء	
	214	ح/ أشجار المثمرة		قيمة الشجرة
		اقتلاع أشجار المثمرة		

الحالة (ب): شطب شجرة عند انتهاء عمرها الإنتاجي

عند بلوغ أشجار المثمرة في مؤسسة كرفة محمد نهاية عمرها الإنتاجي، تكون أقساط الاهتلاك الموزعة على مدار السنوات قد غطت قيمتها الدفترية بالكامل، ويصبح الشطب مجرد إجراء محاسبي روتيني لإزالة الأصل من الدفاتر دون أثر جوهري على نتيجة النشاط، أما في الحالات النادرة التي يتبقى فيها رصيد صافٍ غير مغطى بالاهتلاك، فيُعالج هذا الرصيد كخسارة استثنائية، ويسجَّل القيد المحاسبي كما يلي:

		تاريخ الاقتلاع		

2814		ح/إهتلاك متراكم أشجار المثمرة	إهتلاك المتراكم	
	214	ح/ أشجار المثمرة		إهتلاك متراكم
		إهتلاك أشجار المثمرة		

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمحاصيل الحقلية في المزرعة

تُعد زراعة المحاصيل الحقلية (كالقمح والخضروات) من الأنشطة الأساسية لمؤسسة كرفة محمد، حيث تمثل مصدرًا مباشرًا لتحقيق إيرادات سنوية، وتُظهر خصوصية محاسبية تختلف عن الأصول البيولوجية الحاملة، فالمحاصيل الحقلية ذات دورة إنتاجية قصيرة الأجل (موسمية)، تبدأ بشراء البذور وغرسها، مرورًا بعمليات العناية والإنتاج، ثم جني المحصول وتخزينه، وصولًا إلى تسويقه.

من الناحية المحاسبية، تُسجَّل كل التكاليف التي تنفقها المؤسسة خلال دورة زراعة المحاصيل الحقلية (مثل شراء البذور، الأسمدة، تكاليف السقي والعناية...) باعتبارها مصاريف مرتبطة مباشرة بتلك الدورة الزراعية، وعند جني المحصول يتم ربط هذه المصاريف مع الإيرادات الناتجة عن بيع الإنتاج، بحيث تُظهر الحسابات بدقة التكلفة الحقيقية لكل محصول والربح المحقق منه.

لإبراز الجانب العملي لهذه المعالجة، سيتم عرض المراحل المحاسبية الأساسية للمحاصيل الحقلية كما تُطبق في مؤسسة كرفة محمد، وفقًا لمقتضيات النظام المحاسبي المالي (SCF).

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لشراء البذور

أولا: شراء البذور

في مؤسسة كرفة محمد، عند اقتناء البذور المخصّصة لغرس المحاصيل الحقلية، سواء تعلّق الأمر بالقمح أو بالخضروات، تُدرج هذه المقتنيات ضمن المواد الأولية واللوازم المستعملة في النشاط الفلاحي، ويتم إثباتها محاسبيًا على أساس التكلفة التاريخية الواردة في فاتورة الشراء، باعتبارها تمثل قيمة الاقتناء الفعلية للبذور، وذلك وفق القيد التالي:

381		تاريخ الشراء	تكلفة الشراء	
	401	ح/مشتريات مواد أولية ولوازم بذور		تكلفة الشراء
		ح/موردو المخزونات		
		فاتورة شراء البذور		

ثانيا: تسديد ثمن البذور

بعد استلام الفاتورة والتأكد من صحة الكمية والجودة، تقوم المؤسسة بتسديد قيمتها نقدًا من الصندوق أو عن طريق البنك، مما يؤدي إلى إقفال حساب الموردين باعتبار الدين قد تمت تسويته بالكامل، ويسجل القيد المحاسبي كما يلي:

401		تاريخ التسديد	تكلفة الشراء	
	53	ح/موردو المخزونات		تكلفة الشراء
		ح/الصندوق		
		تسديد فاتورة شراء البذور		

ثالثا: إدخال البذور إلى المخزن

بعد التأكد من مطابقة البذور للمواصفات المطلوبة، يتم إدخالها فعليًا إلى المخزون باعتبارها مواد أولية جاهزة للاستعمال في الإنتاج .وتُحوّل قيمتها من حساب "مشتريات مواد أولية" إلى حساب "مخزون مواد أولية"، وفق القيد التالي:

31		تاريخ استلام	تكلفة الشراء	
	381	ح/مواد أولية ولوازم بذور		تكلفة الشراء
		ح/مشتريات مواد أولية ولوازم بذور		
		ادخال بذور إلى المخازن بعد الاستلام		

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لعمليات الإنتاج الزراعي

أولا: استهلاك البذور عند الغرس

عند استعمال البذور في عملية الغرس، تعتبر هذه الأخيرة مواد أولية مستهلكة تدخل مباشرة في تكوين الإنتاج الزراعي، وبالتالي تُخرج من المخزون وتسجّل كأعباء إنتاج تُحمَّل على تكلفة النشاط الفلاحي، وهو ما يعكس انتقالها من حالة التخزين إلى مرحلة الاستخدام الفعلي في الأرض، ويسجل القيد المحاسبي كما يلي:

601		تاريخ الاستهلاك	قيمة الاستهلاك	
		ح/مواد أولية مستهلكة بذور		قيمة الاستهلاك
	31	ح/مواد أولية ولوازم بذور		
		إثبات استهلاك بذور عند الغرس		

ثانيا: جني المحصول

بعد اكتمال دورة الإنتاج الزراعي وبلوغ المحاصيل مرحلة النضج، تقوم المؤسسة بعملية الجني وتقدير قيمة الإنتاج المحقق على أساس تكلفة الإنتاج الكلية، ويُسجَّل هذا المحصول كمخزون من المنتجات الزراعية التامة الصنع في نهاية الدورة، ما يعكس انتقاله من مرحلة الإنتاج إلى مرحلة التخزين أو التسويق، ويسجل القيد المحاسبي كما يلي:

355		تاريخ جني المحصول	تكلفة الانتاج	
		ح/ منتجات نباتية تامة الصنع (المحاصيل)		تكلفة الانتاج
	724	ح/تغيير مخزونات من منتجات		
		إثبات جني محصول وإضافته إلى المخزون		

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لعمليات بيع المحاصيل

أولا: عملية البيع (تسجيل الإيراد)

عند قيام مؤسسة كرفة محمد ببيع المحاصيل الزراعية الناتجة عن نشاطها الإنتاجي للزبائن، يتم الاعتراف بالإيراد المحقق من العملية باعتباره نتيجة نهائية للجهد الإنتاجي المبذول خلال الدورة

الزراعية، كما تُثبت الضريبة على القيمة المضافة (TVA) المستحقة على عملية البيع، وتُسجَّل العملية في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

411		تاريخ ارسال الفاتورة ح/الزبائن	المبلغ TTC	
	701	ح/مبيعات منتجات زراعية (المحاصيل)		سعر البيع
	442	ح/TVA على المبيعات		TVA
		إثبات عملية بيع المحصول وفق فاتورة البيع		

ثانيا: إخراج المحصول من المخزن

بالتوازي مع تسجيل عملية البيع، تقوم المؤسسة بإخراج الكمية المباعة من المحاصيل الزراعية من مخزون المنتجات التامة الصنع، ويتم تقييمها وفق تكلفة الإنتاج الفعلية التي تمثل قيمة المنتج عند الجني، ويُثبت هذا الإجراء في الدفاتر كما يلي:

724		2003 ح/تغيير مخزونات من منتجات	تكلفة الإنتاج	
	355	ح/ منتجات نباتية تامة الصنع (المحصول)		تكلفة الانتاج
		إخراج كمية المحصول المباع من المخزن		

المطلب الرابع: تحليل حول المعالجة المحاسبية في المزرعة

يُعد تقييم الأصول البيولوجية من العناصر الجوهرية التي تعكس طبيعة النشاط الفلاحي وكيفية ترجمته إلى معالجات محاسبية دقيقة، وفي هذا الإطار يركز هذا المطلب على استكشاف سبب اختيار مؤسسة كرفة محمد التكلفة التاريخية كأساس لتقييم هذه الأصول، مع تحليل المعالجات المحاسبية المطبقة عليها.

الفرع الأول: السياسة المعتمدة التكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة

تكشف قراءة الملاحق المحاسبية الخاصة بمؤسسة كرفة محمد أن هذه الأخيرة اعتمدت خيار التكلفة التاريخية كأساس لقياس الأصول البيولوجية والمخزونات، بدلًا من تطبيق القيمة العادلة التي نصّ عليها النظام المحاسبي المالي المكيّف، هذا التوجه ليس مجرد قرار تقني بل انعكاس مباشر لطبيعة البيئة الفلاحية في الجزائر، التي تفتقر إلى أسواق نشطة وشفافة تسمح بتحديد قيم عادلة وموثوقة للأصول البيولوجية، مما يجعل الاعتماد على التكلفة التاريخية أكثر واقعية وقابلية للتطبيق، كما أن هذا الخيار يمنح المؤسسة وضوحًا في التتبع المحاسبي، حيث يرتبط كل مبلغ مثبت في الدفاتر مباشرة بفاتورة شراء أو سند إنفاق، ويتيح حصر النتيجة في الأرباح أو الخسائر المحققة فعليًا من عمليات البيع، بعيدًا عن التقلبات التي قد تنشأ عن إعادة التقييم بالقيمة العادلة، غير أن هذا التوجه يفرض على المؤسسة ضرورة تبني نظام دقيق لتجميع التكاليف وتوزيعها بين مراحل التكوين والإنتاج، مع مراقبة مستمرة للقيمة الصافية القابلة للتحقق (NRV) عند إعداد الجرد لتفادي الحالات التي قد تتجاوز فيها التكلفة التاريخية القيمة القابلة للاسترداد.

وعلى الرغم من أن النصوص التنظيمية الجزائرية تنص بوضوح على اعتماد النظام المحاسبي المالي المكيّف القائم على القيمة العادلة في النشاط الفلاحي، فإن مؤسسة كرفة محمد لم تُطبق هذا الخيار عمليًا، ويُعزى ذلك إلى مجموعة من العوامل المترابطة، أبرزها غياب سوق نشطة وشفافة توفر أسعارًا موثوقة لتقييم الأصول البيولوجية، ونقص التوجيهات العملية والتفسيرات التطبيقية التي تمكّن المحاسبين من ترجمة النصوص إلى واقع ملموس، إضافة إلى غياب التكوين الميداني والتأطير لفائدة الكوادر المحاسبية الفلاحية، كما أن هناك تخوفًا من إدخال تذبذبات غير محققة في النتائج قد تُعقّد عملية التخطيط المالي وتفقد المؤسسة استقرارها المحاسبي، وبذلك يظهر أن خيار التكلفة التاريخية في هذه المؤسسة يجسّد توجهًا محافظًا، أكثر انسجامًا مع الواقع الفلاحي الجزائري من تبني القيمة العادلة التي تبقى في كثير من الحالات غير قابلة للتطبيق الفعلي.

الفرع الثاني: تحليل المعالجة المحاسبية للنشاط الفلاحي في مؤسسة كرفة محمد

تبيّن الملاحق المحاسبية لمؤسسة كرفة محمد أن النشاط الفلاحي يُعالج على مستويين مختلفين حسب طبيعة الأصول، فالأشجار المثمرة اعتُمدت كاستثمار طويل الأجل، حيث رُصدت نفقاتها في البداية ضمن تكاليف تكوين أصول بيولوجية، ثم ثُبّتت كأصل منتج يُهتلك تدريجيًا على مدى عمر إنتاجي مقدر حسب نوع الأشجار وفق طريقة الاهتلاك الخطي التي تفترض توزيعًا متساويًا للمنافع الاقتصادية على فترات الاستغلال، بينما تُسجل النفقات الدورية كمصاريف تشغيلية تخص الفترة، هذا التوجه يعكس معالجة محافظة تضمن استقرار النتائج على المدى الطويل.

ورغم بساطة طريقة الاهتلاك الخطي واستقرار نتائجها، فإن طبيعة الأشجار المثمرة تجعل طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج أكثر تعبيرًا عن واقعها الاقتصادي، نظرًا لتغيّر إنتاجيتها عبر مراحل النمو تليها مرحلة النضج والإنتاج المكثف، ثم مرحلة التراجع التدريجي في الغلة، فربط الاهتلاك بالإنتاج الفعلي يسمح بقياس أدق لاستهلاك المنافع الاقتصادية وتحقيق مطابقة أفضل بين الإيرادات والأعباء، غير أن تطبيق هذه الطريقة يظل مشروطًا بتوفر نظام معلومات قادر على تتبع الإنتاج بدقة، وهو ما قد يفسر لجوء مؤسسة كرفة محمد إلى الطريقة الخطية باعتبارها أكثر عملية وملاءمة لظروفها التنظيمية..

أما المحاصيل الحقلية فخضعت لمسار محاسبي قصير الأجل يتماشى مع طبيعتها الموسمية، إذ تُسجل تكاليفها وتُحمَّل على موسم واحد فقط، لتظهر نتيجتها مباشرة بعد المقارنة بين الإيرادات وتكاليف الإنتاج، دون ترحيل آثارها إلى فترات لاحقة.

المبحث الثاني: واقع المعالجة المحاسبية للنشاط الفلاحي في مزرعة شخشوخ مسعود

يُعد النشاط الفلاحي من أهم الأنشطة الاقتصادية نظرًا لارتباطه المباشر بالأمن الغذائي، إلا أنّ خصوصيته تفرض معالجات محاسبية خاصة، وفي هذا السياق تسعى مؤسسة شخشوخ مسعود إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي بما يتلاءم مع طبيعة نشاطها الفلاحي، ويأتي هذا المبحث لعرض واقع المعالجة المحاسبية داخل المؤسسة، مع التركيز على الأصول البيولوجية والمستلزمات الزراعية.

المطلب الأول: الإطار العام للمزرعة محل الدراسة

يُعتبر التعريف بالمؤسسة خطوة أساسية لفهم طبيعة نشاطها وخصوصياتها الإنتاجية والتنظيمية، إذ يسمح هذا الإطار بتوضيح خلفيتها التاريخية، أنشطتها الزراعية والحيوانية، أهدافها الاستراتيجية، بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي الذي يحدد آليات التسيير والتنسيق الداخلي، ومن خلال هذا العرض يمكن إبراز مدى انسجام المؤسسة مع متطلبات السوق الوطنية ودورها في دعم الأمن الغذائي والاستدامة الفلاحية.

الفرع الأول: تعريف بالمزرعة محل الدراسة

انطلقت المزرعة محل الدراسة سنة 1962 تحت اسم المزرعة النموذجية شخشوخ مسعود، ثم عرفت تحوّلاً قانونيًا سنة 2010 لتأخذ شكل شركة ذات مسؤولية محدودة بشخص وحيد، ومع عملية إعادة تنظيم المزارع العمومية سنة 2017، أُلحقت بالمجموعة الوطنية GIPLAIT رفقة 18 مزرعة أخرى، وأعيدت صياغة نظامها الأساسي لتصبح مؤسسة مساهمة تحت التسمية الجديدة SPA SOFLAIT، وابتداءً من سنة 2024، أصبحت هذه المزرعة تابعة للمؤسسة العمومية الاقتصادية سوديول (SODEOL) في إطار إستراتيجية تطوير الزراعات الفلاحية الاستراتيجية.

وتعتمد هذه المؤسسة على مزيج من النشاطات الزراعية والحيوانية، حيث يشمل نشاطها الزراعي المحاصيل الكبرى والأعلاف، بينما يغطي النشاط الحيواني مختلف أنماط الإنتاج المرتبطة بتربية الأبقار وإنتاج الحليب، أما من حيث الموقع فهي تستغل مساحة إجمالية تقدر بـ 2107 هكتارات ببلدية بني فودة، في الجهة الشمالية الشرقية من ولاية سطيف، وهو موقع يمنحها ظروفًا ملائمة للتنوع والإنتاج الفلاحي.

الفرع الثاني: مكونات وأهداف المزرعة

أولا: مكونات المزرعة

تمثل المزرعة وحدة إنتاجية متكاملة تتسم بتنوع مواردها الزراعية والحيوانية، وهو ما يعكس غنى نشاطها الاقتصادي وقدرتها على تلبية حاجات مختلفة، ويُسهم هذا التنوع في بناء مزايا تنافسية، كما يمنحها مرونة أكبر للتوسع والتكيف مع متطلبات السوق والتغيرات المناخية والبيئية حيث نجد:

1) النشاط النباتي

تتضمن المزرعة تشكيلة متنوعة من المزروعات التي تجمع بين المحاصيل الكبرى والأشجار المثمرة، فمن بين المحاصيل الأساسية المزروعة نجد القمح الصلب، القمح اللين، الشعير، والبقوليات، إضافة إلى أشجار مثمرة كالتفاح، والإجاص، والمشمش، فضلاً عن غراسة الزيتون التي تكتسي أهمية خاصة في هذا النطاق الزراعي.

2) النشاط الحيواني

إلى جانب النشاط النباتي، تستثمر المزرعة في تربية الحيوانات بمختلف أنواعها، حيث تضم:

- **الأبقار**: يتم استغلال إسطبل مجهز لتربية حوالي 110 رأساً، من بينها 60 بقرة حلوب تشكل المصدر الرئيسي لإنتاج الحليب.

- **الأغنام:** تتوفر المزرعة على قطيع يقدر بـ 382 رأساً من الغنم، ما يساهم في تنويع الإنتاج الحيواني.
- **النحل:** يضاف إلى ذلك نشاط تربية النحل من خلال عدد معتبر من الخلايا، ما يثري الإنتاج بالعسل ومنتجاته.

ثانيا: أهداف المزرعة

تسعى المزرعة إلى ترسيخ مكانتها كأحد أهم الفاعلين في مجال الإنتاج النباتي والحيواني على المستوى المحلي، من خلال مجموعة من الأهداف الاستراتيجية، من أبرزها:

- الإسهام في الأمن الغذائي الوطني عبر توفير منتجات نباتية وحيوانية تغطي جزءاً من احتياجات السوق؛
- تحقيق جودة إنتاجية عالية من خلال الالتزام بمعايير الجودة والممارسات الفلاحية السليمة لضمان ثقة المستهلكين؛
- توسيع الحصة السوقية باستهداف أسواق وطنية جديدة وتطوير قنوات التسويق؛
- تعزيز الميزة التنافسية في مواجهة المؤسسات الفلاحية المماثلة من خلال التنويع والفعالية الإنتاجية؛
- ضمان الاستدامة الاقتصادية عبر الاستخدام الرشيد للموارد وتحقيق مردودية متوازنة.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للمزرعة

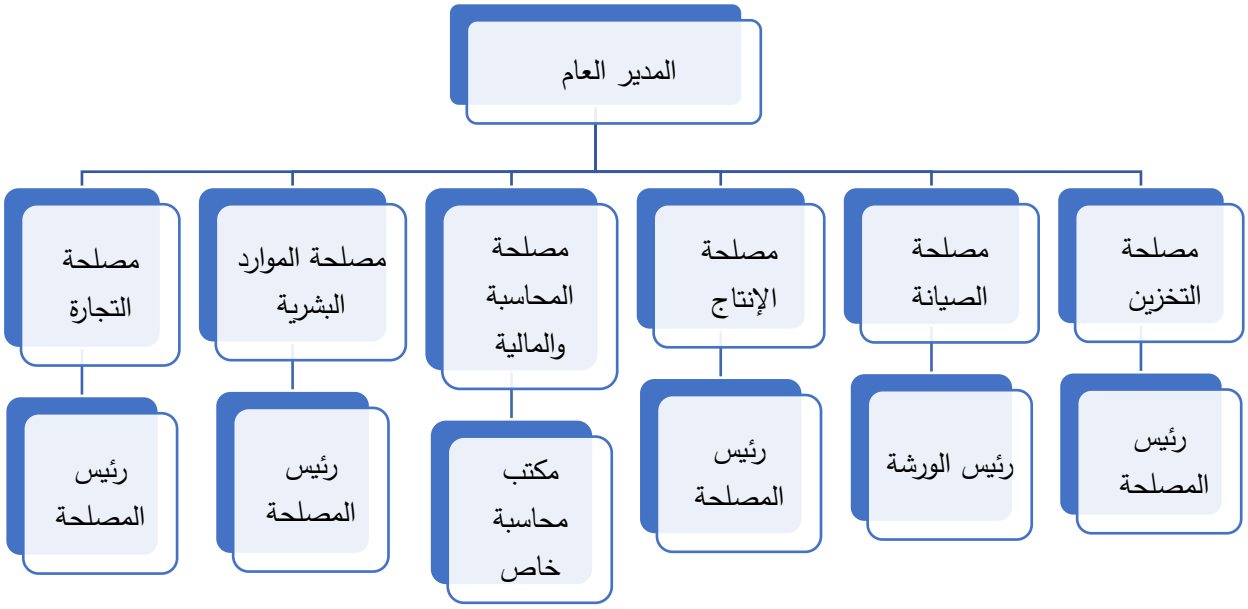
يعكس الهيكل التنظيمي للمؤسسة توزيع الصلاحيات والمهام بما يضمن فعالية في التسيير وتناسقاً في تنفيذ الأنشطة المختلفة، ويشرف على قمة هذا الهيكل المدير العام الذي يتمتع بكامل الصلاحيات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية وتوجيه أنشطة المزرعة، ويُسند إليه دور المتابعة والتنسيق بين المديريات والمصالح التابعة له.

تتكون البنية التنظيمية من مديرية مركزية تضم ست مصالح رئيسية، لكل منها أدوار محددة ووظائف تكاملية:

- **مصلحة التجارة:** تضطلع بمهام تسويق المنتجات ومتابعة عمليات البيع عبر المراكز، إضافة إلى مراقبة الأداء البيعي وضمان توجيه المنتجات نحو الزبائن وفق الطلبات.
- **مصلحة الموارد البشرية:** تركز على تسيير العنصر البشري من خلال دراسة مؤشرات العمل، والمشاركة في وضع سياسات الأجور، والتخطيط للتوظيف والتدريب، مع ضمان الرقابة على أنشطة العمال وتنظيمها.
- **مصلحة المحاسبة والمالية:** تعهد بها إلى مكتب محاسبة متخصص، وتختص بمتابعة الوضعية المالية للمؤسسة عبر إعداد الميزانيات ومراقبة التوازن المالي، وتنظيم وإرسال الفواتير، إضافة إلى الإشراف على كافة المعاملات المالية.
- **مصلحة الإنتاج:** تشرف بشكل مباشر على مختلف الأنشطة الإنتاجية سواء النباتية أو الحيوانية، مع الحرص على متابعة سير العمليات وفق المخططات المعتمدة.
- **مصلحة الصيانة:** تعتبر من المصالح الحيوية، إذ تسهر على مراقبة وصيانة العتاد، وتوفير قطع الغيار اللازمة لضمان استمرارية الإنتاج دون انقطاع.
- **مصلحة التخزين:** تعنى باستقبال المواد الأولية، ومتابعة عمليات الخزن والتسجيل، بما يضمن الحفاظ على جودة المخزونات واستعمالها في الوقت المناسب.

من خلال هذا الهيكل، يتضح أن المؤسسة تبنت نموذجاً تنظيمياً يوازن بين مختلف وظائفها، ويركّز على التكامل بين المبيعات، الموارد البشرية، المالية، والإنتاج لضمان استمرارية النشاط وتحقيق أهدافها الاستراتيجية، ولتوضيح هذه البنية بشكل أدق سيتم تقديم مخطط تنظيمي يبرز التسلسل الهرمي وتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسة.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمزرعة شخشوخ مسعود



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على وثائق المزرعة

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية في المزرعة

تُعد الأصول البيولوجية الحيوانية من أهم عناصر النشاط الفلاحي نظرًا لارتباطها المباشر بالقدرة الإنتاجية وبتحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية، وتفرض طبيعتها الخاصة تحديات محاسبية تتعلق بكيفية الاعتراف بها وقياسها ومعالجة التغيرات التي تطرأ عليها خلال دورة حياتها، ومن هذا المنطلق يتناول هذا المطلب مختلف الجوانب المحاسبية المتعلقة باقتناء الأبقار والأغنام، حالات الولادة، التحويل إلى أصول منتجة، الاهتلاك، النفوق، الحصاد والبيع، وذلك وفق ما يتيحه النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: معالجة المحاسبية لاقتناء الحيوانات المنتجة

أولًا: معالجة المحاسبية لاقتناء حيوانات (أبقار وأغنام)

انطلاقًا من المعطيات الواردة في الملحقات المالية الخاصة بالمؤسسة الفلاحية شخشوخ مسعود، قامت هذه الأخيرة خلال السنة المالية محل الدراسة باقتناء مجموعة من الأبقار والأغنام من أحد المربين المحليين، قصد تعزيز طاقتها الإنتاجية في شعبة تربية الماشية.

وبما أن السوق المحلية تفتقر إلى أسعار عادلة منشورة بشكل مستمر يمكن الاعتماد عليها، فإن المؤسسة لجأت إلى اعتماد تكلفة الاقتناء كأساس لتقييم هذه الأصول البيولوجية، وذلك انسجامًا مع ما يتيحه النظام المحاسبي المالي.

وتُسجّل هذه العملية على مرحلتين: إثبات عملية الشراء أولًا، ثم تسوية الالتزام الناتج عن الفاتورة عبر الحساب البنكي.

1) إثبات عملية الاقتناء:

عند استلام فاتورة الشراء، يتم تسجيل الأبقار والأغنام كأصول بيولوجية في الدفاتر المحاسبية، مقابل إثبات دين اتجاه المورد ضمن حساب "موردو التثبيتات"، هذه المعالجة تعكس لحظة الاعتراف الأولي بالأصل والالتزام المقابل له، وتسجل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ الشراء		
242100		ح/ أصول بيولوجية حيوانية (أبقار)	تكلفة الشراء	
241110		ح/ أصول بيولوجية حيوانية (أغنام)	تكلفة الشراء	
	404100	ح/موردو التثبيتات		تكلفة الشراء
		فاتورة شراء رقم..		

2) تسديد الفاتورة عن طريق البنك:

بعد إثبات الاقتناء، قامت المؤسسة بتسديد قيمة الفاتورة عبر البنك، وتسجل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ الشراء		

404100		ح/موردو التثبيتات	تكلفة الشراء	
	51200	ح/حسابات البنوك الجارية		تكلفة الشراء
		وصل تسديد رقم..		

بهذا القيد تم تسجيل إدخال الأبقار والأغنام كأصول بيولوجية ضمن أصول المؤسسة، مع إثبات الالتزام تجاه المورد وتسويته عن طريق الحساب البنكي.

ثانيًا: معالجة حالة الولادة (عجول وأغنام)

تشكل ولادة الحيوانات في المؤسسة الفلاحية شخشوخ مسعود إحدى أهم العمليات البيولوجية التي تميز النشاط الفلاحي، إذ تعكس النمو الطبيعي للأصول البيولوجية وتزيد من الطاقات الإنتاجية للمؤسسة دون المرور بعملية اقتناء خارجية، غير أن خصوصية هذه العملية تكمن في غياب مستند مالي خارجي (مثل فاتورة شراء)، تعتمد المؤسسة إجراءات عملية دقيقة تبدأ بتسجيل الولادة في سجل الإنتاج الحيواني متضمنًا جميع البيانات الأساسية من تاريخ العملية، رقم القطيع، هوية الأم، وعدد المواليد، عقب ذلك يتم الاستعانة بخبير بيطري لتقدير القيمة الأولية للمولود، بالاعتماد على مؤشرات ملموسة مثل الوزن التقديري، الحالة الصحية، والظروف السوقية المحلية، ويُعتبر هذا التقدير بمثابة تكلفة أولية تُستخدم كأساس لإثبات المواليد في الدفاتر المحاسبية.

خلال السنة المالية قد تشهد المؤسسة ولادات مختلفة للقطعان، مثل ولادة العجول أو الأغنام في فترات متباينة من السنة، وعند حدوث هذه العمليات يتم إثباتها محاسبياً على النحو التالي:

- عند تسجيل ولادة العجول، يتم إثبات العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ الولادة		
355100		ح/ منتجات حيوانية (أبقار)	تكلفة المقدرة	
	723100	ح/تغير المخزونات من المنتجات		تكلفة المقدرة
		فاتورة بيطري رقم..		

- عند تسجيل ولادة الأغنام، يتم إثبات العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

355110		تاريخ الولادة	تكلفة المقدرة	
	723105	ح/منتجات حيوانية (أغنام)		تكلفة المقدرة
		ح/تغير المخزونات من المنتجات		
		فاتورة بيطري رقم..		

ثالثا: المعالجة المحاسبية لتحويل المواليد إلى أصول بيولوجية منتجة

إذا قررت المؤسسة الفلاحية شخشوخ مسعود الاحتفاظ بالمواليد وعدم توجيهها للبيع المباشر، فإنها تحولها إلى أصول بيولوجية منتجة عند بلوغها مرحلة النضج، في هذه الحالة لم تعد المواليد مجرد مخزون قصير الأجل، بل أصبحت تمثل تثبيتات بيولوجية تدخل ضمن القطيع المنتج طويل الأجل، القادر على توليد منافع اقتصادية مستقبلية مثل الحليب، الصوف، أو التوالد، لذلك فإن المعالجة المحاسبية تقتضي تحويلها من حسابات المخزون (355) إلى حسابات التثبيتات (24)، وهو ما يعكس بدقة طبيعة الأصل البيولوجي.

1) حالة الأبقار

عند بلوغ العجول المولودة التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها سن الإنتاج، لا تبقى في خانة "منتجات حيوانية" بل تُعاد تصنيفها ضمن الأصول البيولوجية المنتجة (الأبقار)، هذا التحويل يعبر عن انتقال المواليد من مجرد مخزون إلى أصل ثابت منتج سيحقق تدفقات اقتصادية مستقبلية، وعليه يُسجل التحويل وفق القيد التالي:

242100		تاريخ التحويل	تكلفة الانتاج	
	355100	ح/ أصول بيولوجية حيوانية (أبقار)		تكلفة الانتاج
		ح/منتجات حيوانية (أبقار)		
		سند التحويل رقم..		

2) حالة الأغنام

وبالمثل، إذا بلغت الأغنام المولودة المراد الاحتفاظ بها مرحلة النضج وأصبحت معدة للاستغلال الإنتاجي، فإنها تتحول من "منتجات حيوانية" ضمن المخزون إلى "أصول بيولوجية حيوانية (أغنام)" باعتبارها تثبيتات بيولوجية قادرة على تحقيق منافع مستقبلية من خلال الصوف أو التوالد، ويتم هذا التحويل وفق القيد التالي:

241110		تاريخ التحويل	تكلفة الانتاج	
	355110	ح/ أصول بيولوجية حيوانية (أغنام)		تكلفة الانتاج
		ح/منتجات حيوانية (أغنام)		
		سند التحويل رقم..		

من خلال هذه المعالجة يتضح أن المؤسسة تُعامل ولادة الحيوانات في بدايتها كـ منتجات حيوانية، حيث تُثبت قيمتها في الدفاتر بالاعتماد على تقدير الخبير البيطري، مع تصنيفها إما ضمن حساب "منتجات حيوانية للأبقار" أو "منتجات حيوانية للأغنام" غير أن هذا التصنيف لا يعد نهائيًا، إذ تحتفظ المؤسسة بإمكانية إعادة توجيه المواليد حسب استراتيجية الاستغلال، فإذا تقرر بيعها تُعامل كمخزون حيواني، أما إذا رغبت المؤسسة في الاحتفاظ بها، فإنها تُحوَّل حين نضجها إلى أصول بيولوجية منتجة تدخل ضمن القطيع طويل الأجل، القادر على توليد منافع اقتصادية مستقبلية مثل الحليب أو الصوف أو التوالد.

رابعا: معالجة الاهتلاك (الأبقار والأغنام)

بما أن الأبقار والأغنام تُصنَّف في مؤسسة شخشوخ مسعود ضمن الأصول البيولوجية المنتجة، أي تلك التي يُتوقع أن تولد منافع اقتصادية مستقبلية لعدة سنوات سواء من خلال إنتاج الألبان أو الصوف أو عمليات التوالد، وبما أنها تُعامل كممتلكات طويلة الأجل، فإنها تخضع لعملية الاهتلاك السنوي وفق طريقة القسط الخطي، وذلك على أساس التكلفة التاريخية ناقص القيمة المتبقية، وفيما يتعلق بالفترة الزمنية المخصصة للاهتلاك، فقد حددها الخبير البيطري سبع (7) سنوات كعمر

إنتاجي للأبقار، بالنظر إلى قدرتها على الاستمرار في إنتاج الحليب والتوالد خلال هذه المدة، بينما حُدد العمر الإنتاجي للأغنام بخمس (5) سنوات انسجامًا مع طبيعة استغلالها الأقصر نسبيًا، والذي يرتبط عادة بإنتاج الصوف أو الإنجاب.

1) حالة إهتلاك الأبقار

- في نهاية كل سنة مالية تقوم المؤسسة بإثبات قسط الاهتلاك السنوي للأبقار المنتجة، وقد كان التسجيل المحاسبي كما يلي:

		/12/31		
681200		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	قسط إهتلاك	
	284210	ح/إهتلاك أبقار منتجة		قسط إهتلاك
		تسجيل قسط إهتلاك الابقار		

2) حالة إهتلاك الأغنام

- بنفس الطريقة، وفي نهاية كل سنة مالية، تم إثبات قسط الاهتلاك السنوي الخاص بالأغنام، حيث كان التسجيل المحاسبي كالآتي:

		2020/12/31		
681200		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	قسط إهتلاك	
	284111	ح/إهتلاك الأغنام		قسط إهتلاك
		تسجيل قسط إهتلاك الأغنام		

وفي حالة انتهاء فترة الاهتلاك المحاسبية واستمرار بعض الأبقار أو الأغنام في القدرة على الإنتاج بكفاءة، يتم الاستعانة بخبير بيطري لإعادة تقييم الوضع ومن ثم تحديد فترة إضافية للاستغلال، مما يسمح بمواصلة تسجيل الاهتلاك بما يعكس الواقع البيولوجي الفعلي لهذه الأصول.

خامسا: المعالجة المحاسبية لحالات نفوق الأصول البيولوجية (الأبقار والأغنام)

في النشاط الفلاحي لمؤسسة شخشوخ مسعود، تُعتبر الأبقار والأغنام من أهم الأصول البيولوجية المنتجة، نظرًا لقدرتها على توليد منافع اقتصادية مستقبلية من خلال الحليب أو الصوف أو عمليات التوالد، غير أن هذه الأصول بحكم طبيعتها البيولوجية تبقى عرضة لمخاطر الأمراض والنفوق، وهو ما يفرض على المؤسسة تبني معالجة محاسبية دقيقة لإبراز الأثر المالي لهذه الأحداث الاستثنائية على القوائم المالية.

1) حالة مرض الأبقار والأغنام واللجوء إلى الذبح

قد تتعرض بعض الأبقار أو الأغنام لأمراض خطيرة تجعلها غير قادرة على الاستمرار في النشاط الإنتاجي، وفي مثل هذه الظروف يكون القرار الأكثر عقلانية من الناحية الاقتصادية هو اللجوء إلى الذبح الاضطراري وبيع اللحم بهدف تقليص الخسائر، وتتضمن المعالجة المحاسبية في هذه الحالة خطوتين أساسيتين:

أ) إخراج الأصل من الدفاتر وتسوية قيمته الدفترية، مع الأخذ بعين الاعتبار مجمع الاهتلاك المسجل سابقًا، ويسجل وفق القيد التالي:

		تاريخ الذبح		
284111		ح/إهتلاك الأغنام	إهتلاك	
284210		ح/إهتلاك أبقار منتجة	متراكم	
	241110	ح/أصول حيوانية أغنام		إهتلاك
	242100	ح/أصول حيوانية أبقار		متراكم
		اخراج أصل حيواني من المزرعة		

ب) عند تحصيل المبلغ الناتج عن بيع الأصل الحيواني، يتم تسجيله في الدفاتر باعتباره تدفقًا نقديًا داخلاً يعزز من السيولة المالية للمؤسسة، وفي نفس الوقت يُقارن هذا المبلغ بالقيمة الدفترية الصافية (VNC) للأصل المبيع، حيث يُسجل الفرق كخسارة استثنائية في حساب نواقص القيمة

عن خروج أصول ثابتة إذا كان البيع بأقل من القيمة الدفترية، أو كربح استثنائي في حساب فوائض القيمة عن خروج أصول ثابتة إذا تم البيع بأعلى منها، وتكون القيود المحاسبية على النحو التالي:

		تاريخ التحصيل		
512		ح/ حسابات البنوك الجارية	سعر البيع	
652400*		ح/نواقص القيمة عن خروج أصول ثابتة		
	241110	ح/أصول حيوانية أغنام		VNC
	242100	ح/أصول حيوانية أبقار		VNC
	752400*	ح/فوائض القيمة عن خروج أصول ثابتة		
		تحصيل مبلغ البيع		

2) حالة وفاة الأبقار والأغنام

في بعض الأحيان، تسجل مؤسسة شخشوخ مسعود حالات موت مفاجئة داخل القطيع، سواء تعلق الأمر بالأبقار أو الأغنام، نتيجة أمراض أو ظروف طبيعية خارجة عن السيطرة، وفي مثل هذه الحالات لا يكون هناك أي مردود مالي، لأن الحيوان المفقود لا يُباع ولا يُستغل، فتقتصر المعالجة المحاسبية على إخراجه من الدفاتر، ويتم توزيع قيمته بين الجزء الذي سبق استهلاكه والمثبت في مجمع الاهتلاك، وبين الجزء المتبقي الذي يُسجل كخسارة فعلية تتحملها المؤسسة مباشرة في نتائجها وتُدرج هذه الخسارة في حساب نواقص وخسائر القيمة عن خروج الأصول الثابتة، ويُثبت هذا الموت في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ الموت		
284111		ح/إهتلاك الأغنام	إهتلاك متراكم	
284210		ح/إهتلاك الابقار	إهتلاك متراكم	
652400*		ح/نواقص القيمة عن خروج أصول ثابتة	الفرق	

	241110	ح/أصول حيوانية أغنام		قيمة الاصل
	242100	ح/أصول حيوانية أبقار		قيمة الأصل
		اخراج أصل حيواني من المزرعة		

من خلال الحالتين، يظهر أن مؤسسة شخشوخ مسعود تتعامل مع نفوق الأصول البيولوجية بطريقة تعكس طبيعة الحدث ونتائجه الاقتصادية .ففي حالة المرض والذبح الاضطراري، يُعتبر التحصيل الناتج عن بيع اللحم تعويضًا جزئيًا يُخفف من أثر الخسارة، أما في حالة الوفاة الطبيعية فإن العملية تُسجل مباشرة كخسارة صافية دون أي مقابل.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للمنتجات الحيوانية

أولا: معالجة حصاد المنتجات الحيوانية (الحليب والصوف)

تُعتبر عملية الحصاد مرحلة أساسية في النشاط الفلاحي لمؤسسة شخشوخ مسعود، إذ يتم خلالها الحصول على المنتجات الحيوانية المباشرة من القطيع، مثل الحليب المستخرج من الأبقار والصوف الناتج عن جز الأغنام، وبمجرد تحقق هذه العمليات تُثبت الكميات المنتَجة في سجلات المؤسسة كمخزون من المنتجات الحيوانية، ويتم التقييم بالاعتماد على مؤشرات عملية تشمل أسعار السوق المحلية وقت الحصاد، والتقارير الفنية للخبراء البيطريين حول الحالة الصحية وجودة المنتَج، إلى جانب الخبرة الداخلية للمؤسسة في تقدير تكاليف الإنتاج، وبهذا يُسجل الحليب والصوف في الدفاتر المحاسبية وفق القيود التالية.

		تاريخ الحصاد		
355130		ح/ مخزون من أصل حيواني حليب	تكلفة	
355160		ح/مخزون من أصل حيواني صوف	المقدرة	
	723123	ح/إنتاج مخزن حليب		تكلفة
	723160	ح/إنتاج مخزن صوف		المقدرة
		ادخال إلى المخازن		

إن منتوج الحليب يُحصَد بشكل يومي تقريبًا من قطيع الأبقار، مما يجعله منتجًا متجددًا يرافق النشاط الفلاحي للمؤسسة بصفة مستمرة، أما الصوف فيتميز بكونه إنتاجًا موسميًا لا يتم الحصول عليه إلا في فترات محددة من السنة، غالبًا مرة أو مرتين، تبعًا لدورة حياة الأغنام وظروف تربيتها.

ثانيا: معالجة بيع المنتجات الحيوانية (الحليب والصوف)

تُعتبر عملية بيع المنتجات الحيوانية الناتجة عن استغلال الأبقار (الحليب) والأغنام (الصوف) المرحلة النهائية في الدورة الإنتاجية، إذ بعد عملية الحصاد (الإدخال إلى المخزن)، تقوم المؤسسة بتسويق هذه المنتجات لزبائنها، الأمر الذي يستوجب تسجيل ثلاث عمليات أساسية:

1) قيد الفاتورة

عند إبرام عقد البيع وإصدار الفاتورة، تُسجل عملية البيع باعتبارها إيرادًا محققًا، مع إثبات حق المؤسسة لدى الزبون، وتسجل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ ارسال الفاتورة		
411100		ح/الزبائن	سعر البيع	
	701152	ح/مبيعات منتجات من أصل حيواني صوف		سعر البيع
	701150	ح/مبيعات منتجات من أصل حيواني حليب		سعر البيع
		فاتورة رقم		

2) قيد إخراج المنتجات من المخزن

بعد إتمام البيع وإصدار الفاتورة، يجب إخراج الكمية المباعة من المخزن، وذلك لعكس النقص في رصيد المنتجات المخزنة وإثبات تكلفة الإنتاج المستهلكة، ويسجل وفق القيد التالي:

		تاريخ ارسال المخزون		
723123		ح/إنتاج مخزن حليب		

723160		ح/إنتاج مخزن صوف	تكلفة	
	355130	ح/ مخزون من أصل حيواني حليب	المقدرة	تكلفة
	355160	ح/مخزون من أصل حيواني صوف		المقدرة
		اخراج من المخازن		

3) قيد تسديد الفاتورة

عند قيام الزبون بتسديد قيمة الفاتورة، يتم تحويل الدين المسجل على الزبون إلى رصيد المؤسسة في البنك. وتسجل هذه العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ تسديد الفاتورة		
51200		ح/حسابات البنوك الجارية	سعر البيع	
	411100	ح/الزبائن		سعر البيع
		تحصيل قيمة الفاتورة رقم		

الفرع الثالث: معالجة المحاسبية لحيوانات بغرض التسمين وإعادة البيع

أولا: معالجة شراء الحيوانات بغرض التسمين وإعادة البيع

في بعض الحالات، لا تقتني المؤسسة الحيوانات (أبقار أو أغنام) بغرض الإنتاج طويل الأمد (الحليب أو الصوف)، وإنما يكون الهدف هو التسمين لفترة قصيرة ثم إعادة البيع، في هذه الوضعية تُعامل الحيوانات على أنها مخزون وليست أصولًا بيولوجية ثابتة، وتتم المعالجة المحاسبية على أساس تكلفة الشراء، التي تشمل ثمن الاقتناء وجميع المصاريف المباشرة اللازمة لجعل الحيوانات جاهزة للاستغلال، وتمر المعالجة المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية:

1) عند الشراء (إثبات الفاتورة)

عند اقتناء الأبقار أو الأغنام من المورد، تُسجل العملية كمشتريات حيوانية بغرض التسمين في حساب "مشتريات من بضائع"، مقابل إثبات الالتزام تجاه المورد في حساب "موردو المخزونات". ويسجل القيد في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

		تاريخ استلام الفاتورة		
380100		ح/مشتريات من بضائع أبقار	تكلفة الشراء	
380110		ح/مشتريات من بضائع أغنام	تكلفة الشراء	
	401100	ح/موردو المخزونات		تكلفة الشراء
		استلام فاتورة رقم		

2) عند إدخال الحيوانات إلى المخزن

بعد استلام الحيوانات فعليًا، يتم إدخالها إلى المخازن وتحويلها من حساب "مشتريات من بضائع" إلى حساب "المخزون"، لإظهار تواجدها ضمن ممتلكات المؤسسة، ويسجل القيد في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

		تاريخ استلام البضائع		
30100		ح/بضائع أبقار	تكلفة الشراء	
30110		ح/بضائع أغنام	تكلفة الشراء	
	380100	ح/مشتريات من بضائع أبقار		تكلفة الشراء
	380110	ح/مشتريات من بضائع أغنام		تكلفة الشراء
		استلام البضائع سند ادخال رقم		

3) عند تسديد الفاتورة

عند تسديد المؤسسة لقيمة الفاتورة عبر البنك، يتم إلغاء الالتزام تجاه المورد وتقوم المؤسسة بتسجيل القيد التالي في الدفاتر المحاسبية:

		تاريخ تسديد الفاتورة		
401100		ح/موردو المخزونات	تكلفة الشراء	
	51200	ح/حسابات البنوك الجارية		تكلفة الشراء
		تسديد قيمة فاتورة رقم		

ثانيا: معالجة بيع الأبقار والأغنام

في النشاط الفلاحي لمؤسسة شخشوخ مسعود، يُمثل بيع الأبقار والأغنام إحدى العمليات الأساسية في دورة استغلال المخزون الحيواني، إذ يتم تقييم الحيوانات عند البيع على أساس تكلفة الشراء مضافًا إليها جميع المصاريف التي تحملتها المؤسسة حتى تاريخ النضج (أعلاف، أدوية، متابعة بيطرية...) بالإضافة إلى هامش الربح، وتُسجل هذه العملية محاسبيًا عبر ثلاث مراحل مترابطة:

1) قيد الفاتورة

عند بيع الحيوانات وإصدار الفاتورة، تعترف المؤسسة بإيراد جديد يعكس قيمة العملية، مع إثبات حقها لدى الزبون، وتسجل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ استلام الفاتورة		
411200		ح/الزبائن	سعر البيع	
	701100	ح/مبيعات من بضائع أبقار		سعر البيع
	701110	ح/ مبيعات من بضائع أغنام		سعر البيع
		ارسال فاتورة رقم		

2) قيد إخراج الحيوانات من الدفاتر

بعد تسجيل الفاتورة، يُصبح من الضروري تخفيض رصيد القطيع في حسابات الأصول البيولوجية، وذلك بإخراج القيمة الدفترية للحيوانات المباعة، مع تسوية مجمع الاهتلاك وإثبات الفرق (كخسارة أو ربح استثنائي). وقد تم التسجيل المحاسبي وفق الصيغة العامة التالية:

		تاريخ ارسال البضائع		
600100		ح/بضائع مستهلكة أبقار	تكلفة الشراء	
600110		ح/بضائع مستهلكة أغنام	تكلفة الشراء	
	30100	ح/بضائع أبقار		تكلفة الشراء
	30110	ح/بضائع أغنام		تكلفة الشراء

		ارسال فاتورة رقم		

3) قيد تسديد الفاتورة

مع تسديد الزبون للمبالغ المستحقة، يتحول الدين المسجل على الزبون إلى رصيد نقدي في حسابات المؤسسة البنكية، وقد تمت المعالجة كما يلي:

		تاريخ تحصيل الفاتورة		
51200		ح/حسابات البنوك الجارية	سعر البيع	
	411200	ح/الزبائن		سعر البيع
		تحصيل قيمة فاتورة رقم		

المطلب الثالث: المعالجات المحاسبية المرتبطة بالدعم والمستلزمات الفلاحية

في إطار تطوير النشاط الفلاحي وضمان استدامته، تلعب الدعمات والمستلزمات الفلاحية دورًا محوريًا في تعزيز القدرة الإنتاجية للمؤسسات، إذ ترتبط هذه العناصر بمعالجات محاسبية خاصة تعكس طبيعتها التمويلية والتشغيلية، بدءًا من تسجيل الإعانات وصولًا إلى معالجة اقتناء واستهلاك المدخلات الأساسية، وفيما يلي عرض لأهم هذه المعالجات كما يلي:

الفرع الأول: الوعد بالإعانة واستلامها

في إطار سياسة الدعم الموجهة للنشاط الفلاحي، تلقت مؤسسة شخشوخ مسعود وعدًا من الدولة بالحصول على إعانة مالية، المعالجة المحاسبية لهذه العملية تمر بمرحلتين أساسيتين:

1) عند الوعد بالإعانة:

يُثبت الوعد كمورد متوقع، حيث تُسجل المؤسسة حقها في حساب إعانات قيد التسليم، مقابل الاعتراف بها كإيراد في حساب إعانات، ويسجل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ الوعد بالاعانة		
441		ح/إعانات قيد التسليم	مبلغ الاعانة	

	741000	ح/إعانات وعد بالحصول على إعانة		مبلغ الاعانة

2) عند الاستلام الفعلي للإعانة:

بمجرد دخول المبلغ إلى الحساب البنكي، يتم تحويل الحق المسجل سابقًا إلى تدفق نقدي فعلي، بما يعزز القدرة التمويلية للمؤسسة، ويسجل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ الحصول على الاعانة		
51200		ح/حسابات البنوك الجارية	مبلغ الاعانة	
	441	ح/إعانات قيد التسليم		مبلغ الاعانة
		تحصيل مبلغ الاعانة		

الفرع الثاني: اقتناء معدات الحلب واهتلاكها

تتوفر مؤسسة شخشوخ مسعود على معدات حلب تُعتبر من الأصول الثابتة الأساسية في استغلال قطيع الأبقار، هذه المعدات تُسجل عند اقتنائها بالتكلفة التاريخية، مع مراعاة مصدر التمويل سواء كان من الإعانات أو من موارد المؤسسة، وتخضع لاحقًا للاهتلاك السنوي وفق طريقة القسط الخطي.

1) تسجيل الاقتناء:

عند اقتناء المعدات، تُثبت كأصل ثابت في حساب معدات الحلب، مقابل الالتزام تجاه المورد، مع إظهار نصيب الإعانة عند وجودها، وتسجل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ الحيازة		
215300		ح/معدات الحلب	تكلفة الحيازة	
	404100	ح/موردو التثبيتات		مبلغ الباقي
	741000	ح/إعانات		مبلغ الاعانة
		حيازة على معدات الحلب		

2) تسديد المورد:

بعد دفع المبلغ المستحق، يُسجل خروج النقد من حساب البنك مقابل تسوية الالتزام، وتسجل العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

404100		تاريخ الحيازة	مبلغ الدين	
	51200	ح/موردو التثبيتات		مبلغ الدين
		ح/حسابات البنوك الجارية		
		وعد بالحصول على إعانة		

3) تسجيل قسط الاهتلاك:

بنهاية كل سنة مالية، تُوزع تكلفة المعدات على سنوات استخدامها عن طريق قيد الاهتلاك الخطي وتسجل العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

681200		12/31	قسط الإهتلاك	
	281530	ح/مخصصات إهتلاك والمؤونات		قسط الإهتلاك
		ح/إهتلاك معدات الحلب		
		إهتلاك معدات الحلب		

الفرع الثالث: شراء الأعلاف واستهلاكها

تُعتبر الأعلاف من المدخلات الأساسية لضمان نمو القطيع والمحافظة على إنتاجيته، وهو ما يجعلها من أهم عناصر التكلفة في النشاط الفلاحي لمؤسسة شخشوخ مسعود، وقد عولجت محاسبيًا وفق المراحل التالية:

1) تسجيل عملية الشراء:

عند شراء الأعلاف من المورد، تثبت العملية كمشتريات مخزونات من المواد الأولية مقابل الالتزام تجاه المورد، وتسجل العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ الشراء		

381400		ح/مشتريات علف الماشية	تكلفة الشراء	
	401310	ح/موردو المخزونات		تكلفة الشراء
		شراء علف الماشية		

2) إدخال الأعلاف إلى المخزن:

بعد استلام الأعلاف فعليًا، يتم إدخالها إلى المخزن وإثباتها ضمن المواد الأولية المتاحة للاستعمال، وتسجل العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ الادخال		
31400		ح/علف الماشية	تكلفة الشراء	
	381400	ح/مشتريات علف الماشية		تكلفة الشراء
		ادخال علف الماشية		

3) تسديد المورد:

عند دفع مستحقات المورد، يُسجل خروج النقد من حساب البنك مقابل تسوية الالتزام، وتسجل العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ التسديد		
401310		ح/موردو المخزونات	تكلفة الشراء	
	51200	ح/حسابات البنوك الجارية		تكلفة الشراء
		تسديد فاتورة علف الماشية		

4) استهلاك الأعلاف:

عند استعمال الأعلاف في تغذية القطيع، تُخرج الكميات المستهلكة من المخزن ويُثبت مقابلها مصروف تشغيل في حساب استهلاك الأعلاف، وتسجل العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

		تاريخ الاستهلاك		
601400		ح/علف الماشية المستهلك	تكلفة الشراء	

	31400	ح/علف الماشية اخراج علف الماشية للاستهلاك		تكلفة الشراء

الفرع الرابع: شراء المنتجات البيطرية واستهلاكها

تُعد المنتجات البيطرية عنصرًا أساسيًا في ضمان صحة القطيع والوقاية من الأمراض، ما يساهم في تقليل المخاطر البيولوجية وتحسين مردودية النشاط الفلاحي، وتتم معالجتها محاسبيًا وفق المراحل التالية:

1) تسجيل عملية الشراء:

عند اقتناء المنتجات البيطرية من المورد، تُثبت العملية كمشتريات تموينات أخرى مقابل التزام مالي على المؤسسة، وتسجل العملية في دفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

3823000		تاريخ الشراء ح/مشتريات منتجات بطرية	تكلفة الشراء	
	401320	ح/موردو المخزونات شراء منتجات بطرية		تكلفة الشراء

2) إدخال المنتجات إلى المخزن:

بعد استلام المنتجات فعليًا، يتم إدخالها إلى المخزن وإثباتها ضمن التموينات الاخرى المتاحة للاستعمال، وتسجل العملية في دفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

323000		تاريخ الادخال ح/منتجات بيطرية	تكلفة الشراء	
	3823000	ح/ مشتريات منتجات بطرية ادخال منتجات بطرية		تكلفة الشراء

3) تسديد المورد:

عند دفع مستحقات المورد، يُسجل خروج النقد من حساب البنك مقابل تسوية الالتزام، وتسجل العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

401320		تاريخ التسديد ح/موردو المخزونات	تكلفة الشراء	
	51200	ح/حسابات البنوك الجارية		تكلفة الشراء
		تسديد فاتورة منتجات بطرية		

4) استهلاك المنتجات البيطرية:

عند استعمال الأدوية أو اللقاحات داخل القطيع، تُخرج الكميات المستهلكة من المخزن ويُسجل مقابلها مصروف الاستهلاك، وتسجل العملية في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

602300		تاريخ الاستهلاك ح/منتجات بيطرية مستهلكة	تكلفة الشراء	
	323000	ح/منتجات بيطرية		تكلفة الشراء
		اخراج منتجات بيطرية للاستهلاك		

المطلب الرابع: تحليل حول المعالجة المحاسبية في مؤسسة شخشوخ مسعود

تُعتبر دراسة المعالجة المحاسبية في مؤسسة شخشوخ مسعود مدخلًا مهمًا لفهم كيفية تكييف القواعد المحاسبية مع خصوصيات النشاط الفلاحي، فطبيعة الأصول البيولوجية وما يرتبط بها من صعوبات في التقييم والقياس دفعت المؤسسة إلى تبني خيارات عملية تراعي الواقع الميداني وتسمح بإعداد معلومات مالية أكثر وضوحًا وقابلة للتطبيق.

الفرع الأول: خيار التكلفة التاريخية كأساس للقياس

يتضح من خلال دراسة واقع مؤسسة شخشوخ مسعود أن خيارها في تقييم الأصول البيولوجية اتجه نحو التكلفة التاريخية بدلًا من القيمة العادلة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي المكيّف مع النشاط الفلاحي، هذا التوجه لم يكن مجرد بديل تقني، بل جاء استجابة لظروف عملية محضة،

أبرزها غياب سوق نشطة وشفافة يمكن الاعتماد على أسعارها كأساس لتقدير قيم عادلة وموضوعية للحيوانات أو المنتجات البيولوجية، في ظل هذا الوضع أصبحت الفواتير والمصاريف الفعلية هي المرجع الأكثر موثوقية، بما يتيح للمؤسسة تثبيت تكاليفها على نحو يمنح القياس المحاسبي قدرًا أكبر من المصداقية والسهولة التطبيقية.

إلى جانب ذلك، تلجأ المؤسسة في بعض الحالات إلى تقديرات الخبرة البيطرية، خاصة عند تقييم الولادات الجديدة أو تحديد القيمة التقديرية لبعض المنتجات مثل الحليب والصوف، أو عند تحويل الحيوانات من مخزون قصير الأجل إلى أصول منتجة، هذه الآلية البديلة تُظهر سعي المؤسسة لتعويض غياب مرجعيات تسعيرية مستقرة في السوق بطرق عملية قابلة للتطبيق.

يتبين أن مؤسسة شخشوخ مسعود لم تُهمل خيار القيمة العادلة عن قصد، بل إن غياب الإطار التطبيقي الواضح، وضعف تكوين الكوادر المحاسبية الفلاحية، جعل من هذا الخيار صعب التفعيل عمليًا، لذلك كان الاتجاه نحو التكلفة التاريخية حلًا واقعيًا يضمن للمؤسسة إمكانية تثبيت عملياتها على أسس واضحة وقابلة للتتبع، حتى وإن ابتعد عن التصور النظري الذي تبناه النظام المحاسبي المالي المكيّف.

الفرع الثاني: ملامح المعالجة المحاسبية للنشاط الفلاحي في المؤسسة

من خلال الاطلاع على تفاصيل المعالجة المحاسبية، يتبين أن مؤسسة شخشوخ مسعود تفصل بوضوح بين نوعين من الأصول البيولوجية:

الأصول المنتجة طويلة الأجل مثل الأبقار والأغنام المخصصة لإنتاج الحليب أو الصوف أو التوالد هذه الأصول تُعامل كتثبيتات بيولوجية، تُسجل بتكلفتها التاريخية وتخضع لاهتلاك دوري وفق العمر الإنتاجي المقدر لكل نوع.

وبخصوص اهتلاك الأصول الحيوانية المنتجة طويلة الأجل، يُلاحظ أن الأبقار والنعاج تمر، مثل باقي الأصول البيولوجية، بمراحل إنتاج متعاقبة تبدأ بمرحلة إنتاج أولية ضعيفة، ثم مرحلة رواج يبلغ فيها الإنتاج ذروته، قبل أن تدخل مرحلة تراجع تدريجي في المردودية، وبناءً على ذلك فإن اعتماد طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج قد يكون أكثر ملاءمة لمصلحة المؤسسة، كونه يربط عبء الاهتلاك بمستوى الإنتاج الفعلي ويعكس بشكل أدق استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل البيولوجي الحيواني، غير أن صعوبات القياس والمتابعة العملية قد تبرر استمرار اللجوء إلى طريقة الاهتلاك الثابت.

الأصول القصيرة الأجل مثل الحيوانات الموجهة للتسمين وإعادة البيع، أو المنتجات الحيوانية الناتجة عن الحصاد (الحليب، الصوف)، هذه تُسجل كمخزون متداول، وتُثبت قيمتها عند الدخول إلى المخزن، ثم تُخرج لاحقًا عند البيع أو الاستهلاك.

هذا الأسلوب في المعالجة يجعل النظام المحاسبي للمؤسسة أقرب إلى الممارسة التقليدية، حيث تُربط كل عملية مالية بمستند فعلي (فاتورة، محضر بيطري، سند إدخال أو إخراج)، بدلًا من الاعتماد على تقديرات القيمة العادلة التي يصعب ضبطها ميدانيًا.

المبحث الثالث: واقع المعالجة المحاسبية لمؤسسة تربية الدواجن GAC/ORAC

يهدف هذا المبحث إلى إبراز الجانب التطبيقي للمعالجة المحاسبية في مؤسسة GAC/ORAC كنموذج يعكس خصوصية قطاع تربية الدواجن في الجزائر، فمن خلال تتبع الدورة الإنتاجية ابتداءً من اقتناء دواجن الأصل، مرورًا بمرحلة الحضانة والتفقيس وتربية الفراخ، وصولًا إلى إنتاج اللحوم أو البيض، يمكن توضيح كيفية تسجيل العمليات المحاسبية، كما يبرز هذا المبحث الطبيعة المزدوجة للأصول البيولوجية، باعتبارها في الوقت نفسه وسائل إنتاج وأصول مدرة للعوائد، مما يمنح كل مرحلة خصوصية محاسبية مميزة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمؤسسة

الفرع الأول: الإطار العام للمؤسسة

أولا: تقديم المؤسسة

تعود الجذور التنظيمية لنشاط تربية الدواجن إلى الديوان الوطني لتربية الدواجن، الذي خضع لاحقًا إلى عملية إعادة هيكلة أسفرت عن تقسيمه إلى ثلاثة دواوين جهوية (الوسط، الشرق، الغرب)، تحولت جميعها إلى شركات ذات أسهم تماشياً مع التوجهات الاقتصادية الجديدة للدولة.

وفي هذا الإطار تم سنة 1998 إنشاء مجمع تربية الدواجن وسط (GAC/ORAC) بموجب المرسوم رقم 202-98، باعتباره الامتداد الجهوي لديوان الوسط، وقد اتخذ المجمع شكل شركة ذات أسهم (SPA) ذات طابع فلاحي اقتصادي، تحت التسمية التجارية الشركة الجهوية لتربية الدواجن بالشراقة (Groupe Avicole Centre (GAC، ويقع مقره الاجتماعي ببلدية الشراقة في الجزائر العاصمة، برأسمال يقدر بـ 3.554.200.000 دج.

ويضم المجمع حاليًا عشرة فروع موزعة عبر عدة مناطق (مفتاح 1، مفتاح 2، ذراع بن خدة، قورصو، الرويبة، واد جر، البرواقية، إضافة إلى فرع الشراقة)، كما يضطلع بدور محوري في مجال

تربية دجاج التبييض والتسمين، وإنتاج بيض الاستهلاك وبيض التفقيس، مما يجعله فاعلاً أساسياً في دعم قطاع الدواجن وتلبية حاجيات السوق الوطنية.

ثانيا: مهام المؤسسة

تتكفل المؤسسة بجملة من المهام الأساسية، من أبرزها:

- اعتماد طرق عصرية في تربية الدواجن بما يضمن جودة الإنتاج وتطوره؛
- إنتاج وتسويق بيض التحضين الموجه لتربية دجاج اللحم الأبيض؛
- تربية وإنتاج الفراخ البياضة الخاصة ببيض الاستهلاك؛
- إنتاج وتسويق بيض التفريخ؛
- توفير بيض الاستهلاك المباشر، والدجاج المذبوح، إلى جانب بعض المشتقات الأخرى؛
- تموين مختلف وحدات المجمع بالعتاد اللازم لتربية الدواجن، إضافة إلى الأدوية والأعلاف الخاصة بها؛
- المتابعة التقنية والميدانية المستمرة، مع تقديم الإرشاد وفق أساليب حديثة؛
- دعم صغار المربين من خلال تزويدهم بالإمكانات المادية اللازمة لممارسة نشاطهم.

ثالثا: أهداف المؤسسة

تسعى المؤسسة من خلال أنشطته المتنوعة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاستراتيجية التي تجمع بين البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي، ويمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- تحقيق أقصى مردودية ممكنة من خلال التحكم في التكاليف وضبط النفقات؛
- رفع مستوى إنتاج اللحوم البيضاء ومشتقاتها بما يتماشى مع متطلبات السوق الوطنية؛
- تلبية حاجيات المستهلكين من اللحوم البيضاء وبيض الاستهلاك بشكل مستمر ومنتظم؛
- تعزيز القدرة المالية للمجمع عبر تحقيق أرباح تضمن الاستمرارية والتمويل الذاتي؛

- تحفيز العمال وتشجيعهم من خلال نظام الحوافز والعلاوات لرفع الأداء والإنتاجية؛
- المساهمة في دعم خزينة الدولة عبر الضرائب المفروضة على الأرباح؛
- الإسهام في تحقيق الاكتفاء الذاتي الوطني والحد من واردات المنتجات الفلاحية؛
- تلبية وتغطية الطلب الجهوي على عوامل الإنتاج ودعم الثروة الحيوانية محلياً؛
- تطوير وتوسيع الوحدات الإنتاجية التابعة للمجمع بما يعزز قدرته التنافسية؛
- توفير المواد الأولية اللازمة لقطاع تربية الدواجن وضمان استقرار سلسلة الإنتاج؛
- المساهمة في النهوض بقطاع الدواجن في الجزائر الوسطى وفق أسس علمية حديثة.

الفرع الثاني: طبيعة النشاط الإنتاجي للمؤسسة

تتمثل خصوصية النشاط المحاسبي لمؤسسة GAC/ORAC في كونها تعتمد دورة إنتاجية مغلقة ومعقدة، حيث يُنظر إلى الفراخ المقتناة (أمهات بيضاء وحمراء) كأصول بيولوجية وأدوات إنتاج لا غاية استهلاكية آنية لها، فالأمهات البيضاء تُوجَّه لإنتاج بيض التفقيس الذي يفقس ليعطي فراخًا بيضاء تدخل دورة التسمين وتنتهي كمنتج لحوم بيضاء، في حين تُستخدم الأمهات الحمراء لإنتاج بيض التفقيس الخاص بالفراخ الحمراء التي تُربى لتصبح دجاجًا بياضًا ينتج بدوره البيض الاستهلاكي وبيض التفقيس معًا، وبذلك فإن المؤسسة لا تقتني فراخًا جاهزة للذبح أو دجاجًا معدًا لإنتاج البيض التجاري، وإنما تدير منظومة إنتاجية ذاتية تعيد توليد مدخلاتها بشكل دوري، مما يفرض ضرورة متابعة دقيقة للتكاليف عبر مراحل الدورة مع التمييز بين المنتجات الموجهة للتسويق وتلك المخصصة لاستمرار العملية الإنتاجية.

وتتضح طبيعة هذا النشاط بشكل أكثر وضوحًا في الشكل التالي الذي يبين مسار الدورة الإنتاجية:

الشكل رقم (06): مسار الدورة الإنتاجية في مؤسسة تربية الدواجن

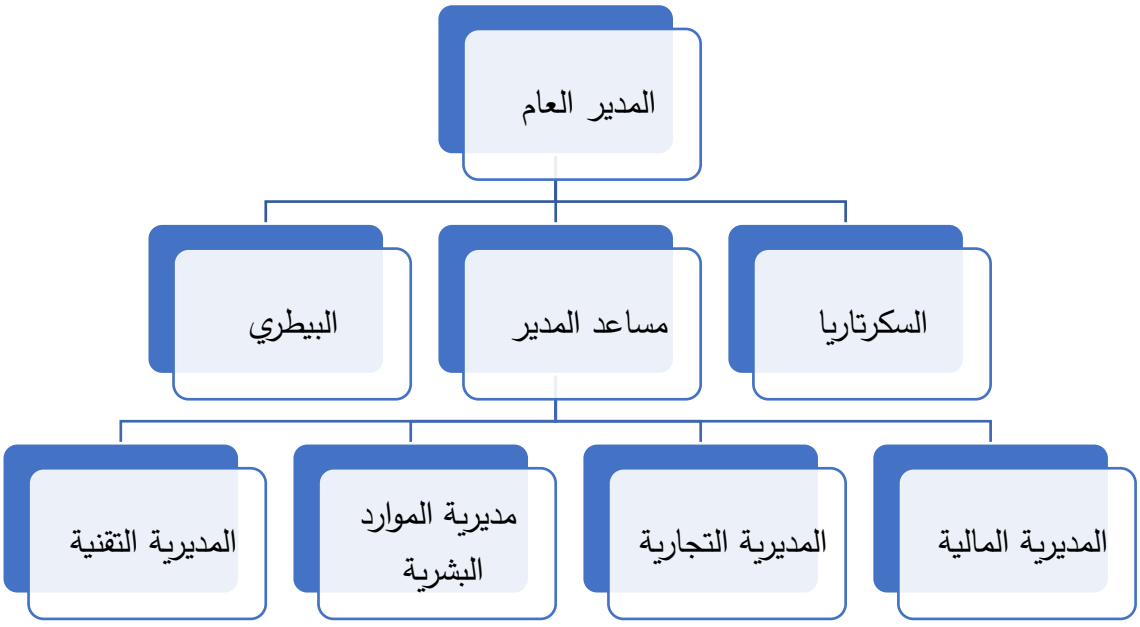


المصدر: من إعداد الباحث بناءا على وثائق المؤسسة

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتكون الهيكل التنظيمي للمجمع من عدة مستويات إدارية وأقسام وظيفية، يهدف كل منها إلى ضمان التنسيق الفعّال وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ويمكن إبرازها كما يلي:

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمؤسسة تربية الدواجن GAC/ORAC



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على وثائق المؤسسة

1) الإدارة العامة:

يقودها المدير العام باعتباره المسؤول الأول عن التسيير والتنسيق بين مختلف المديريات والوحدات، وتضم الأمانة العامة، المساعدين، خلية مراقبة التسيير، خلية التدقيق، مكتب الدراسات والتطوير، إضافة إلى مكتب الأسواق.

2) القسم الغذائي:

يتكفل بتسيير التوريد والمخزون وضمان توفر المواد الأولية، ويشرف على العمليات التجارية والمبيعات، كما يتابع الجوانب التقنية ومراقبة الجودة، ويراقب تنسيق نشاط المزارع النموذجية المرتبطة بالمجمع.

3) قسم الدواجن:

يهتم بمراقبة التربية والاحتضان، ويشرف على الصحة الحيوانية والجوانب البيئية، كما يتابع مراقبة المذابح والأسواق المركزية لضمان سلامة المنتوج.

4) قسم المالية والمحاسبة:

يتكفل بالمحاسبة العامة وإعداد مختلف السجلات المالية، ويشرف على التوحيد المحاسبي للمجمع، كما يضمن التسيير المالي ومتابعة الميزانيات والخزينة.

5) قسم الموارد البشرية والتراث:

يهتم بتسيير الموظفين والتكوين المستمر، ويشرف على الجوانب القانونية والمحافظة على التراث، كما يضم الإدارة الوسطى العامة، وإدارة الإعلام الآلي والصيانة، إضافة إلى الوقاية والسلامة المهنية عبر مسؤول مختص، فضلاً عن وجود طبيب المؤسسة (المركز الطبي–الاجتماعي).

6) الوحدات والفروع التابعة للمجمع:

تشمل وحدات للتربية والتفريخ والتسمين، إضافة إلى مذابح ووحدات تجارية موزعة عبر مختلف المناطق، وفي فرع اللحم، يتم احتضان البيض وتفريخه للحصول على فراخ، يوجه جزء منها

للفلاحين بينما يربى الجزء الآخر لشهرين قبل تسويقه كدجاج جاهز للاستهلاك، أما فرع التبييض، فينتج أمهات دجاج بياض يتم احتضانها لتربية فراخ جديدة تتحول إلى دجاجات منتجة للبيض الموجه للاستهلاك المباشر، ويضاف إلى ذلك وحدات UAB (وحدات تغذية الأنعام) التي تساهم في توفير الأعلاف وضمان استمرارية سلسلة الإنتاج.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لدواجن الأصول في مؤسسة (GAC/ORAC)

تُعد أمهات الدواجن أساس دورة الإنتاج في مؤسسة GAC/ORAC، حيث تنطلق منها مختلف المراحل من التربية والتفقيس إلى إنتاج البيض واللحوم البيضاء، وتتميز معالجتها المحاسبية بخصوصية لكونها تجمع بين كونها أصولًا بيولوجية ومدخلات إنتاجية متجددة، لذلك تُتبع تسجيلات دقيقة ترافقها منذ الشراء وحتى نهاية دورة الإنتاج.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية لاقتناء دواجن الأصول

أولا: اقتناء دواجن الاصول وتكوين المخزون الأولي

تُسجل عملية شراء الأمهات البيضاء والحمراء بنفس المعالجة المحاسبية، حيث تُعتبر مدخلات إنتاجية موحدة، ورغم إدراجها محاسبيًا ضمن المواد الأولية، إلا أنها في جوهرها تكتسي طبيعة الأصول البيولوجية منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة، ومن حيث القياس يتم الاعتماد على التكلفة التاريخية استنادًا إلى فواتير الشراء وتكاليف الاقتناء المثبتة.

وبمجرد اقتناء الفراخ (poussins d'un jour)، تُسجل العملية مثل أي شراء عادي وتُحوَّل الكمية إلى المخزن، قبل المرور إلى مرحلة التربية التي تمثل نقطة الانطلاق الفعلية للدورة الإنتاجية، ومع تقدم المراحل تتمايز الفراخ البيضاء عن الحمراء وفقًا لوظيفتها الإنتاجية النهائية، غير أن ذلك لا يغير من طبيعة المعالجة المحاسبية الأولية، التي تظل موحدة عند الشراء، وبذلك فإن التسجيل المحاسبي في هذه المرحلة يكون وفق القيد التالي:

381		تاريخ الشراء	تكلفة الشراء	
	401	ح/مشتريات مواد أولية		تكلفة الشراء
	أو	ح/موردو المخزونات		
	512	ح/حسابات البنوك الجارية		تكلفة الشراء
		فاتورة شراء رقم..		
31		تاريخ الاستلام	تكلفة الشراء	
	381	ح/مواد أولية		تكلفة الشراء
		ح/مشتريات مواد أولية		
		سند ادخال رقم..		

ثانيا: التحويل إلى مراكز الإنتاج (التربية)

بعد إدخال الفراخ إلى المخزن في يوم الشراء نفسه، يتم إخراجها فورًا وتحويلها إلى مستودع التربية والتسمين، ويمثل هذا التحويل من الناحية المحاسبية انتقالًا مهمًا في طبيعة الأصل، إذ لم يعد يُعامل كمخزون عادي للاستهلاك، بل يُسجل كأصل بيولوجي ضمن المنتجات قيد الإنجاز، باعتباره جزءًا من الدورة الإنتاجية التي ستستمر إلى حين الوصول إلى المنتج النهائي، وتُثبت هذه العملية بالقيود التالية:

601		تاريخ الاستهلاك	تكلفة الاخراج	
	31	ح/مواد أولية مستهلكة		تكلفة الاخراج
		ح/مواد أولية		
		سند إخراج رقم..		
3310		تاريخ تحويل	تكلفة الاخراج	
	724	ح/منتجات قيد الانجاز		تكلفة الاخراج
		ح/تغير الإنتاج المخزن		
		تحويل الى أصل جاري انجازه		

ثالثا: تجميع التكاليف وتكوين القطيع المنتج

بعد تحويل الفراخ الصغيرة إلى المستودعات المخصصة للتربية والتسمين، تخضع لبرنامج تربية يمتد حوالي 18 أسبوعًا إلى أن تصبح جاهزة للانتقال إلى الدور الإنتاجي المحدد لها، وخلال هذه الفترة تتحمل المؤسسة مختلف المصاريف الضرورية لتربية القطيع، مثل الأعلاف، الأدوية البيطرية، التدفئة، الإضاءة، الطاقة، والأجور المباشرة.

وتبدأ عملية تراكم هذه التكاليف تدريجيًا، إذ تُعتبر جزءًا من قيمة الأصل البيولوجي وتُسجل بشكل دوري، غالبًا على أساس أسبوعي، بما يعكس الطابع الزمني المتدرج لعملية التربية، ومن الناحية المحاسبية تُعامل هذه النفقات باعتبارها تكاليف مباشرة تُضاف تدريجيًا إلى تكلفة الفراخ منذ دخولها هذه المرحلة وحتى نهايتها، وتعتمد المؤسسة في ذلك على جدول تكلفة مضبوط وثابت نسبيًا، استنادًا إلى خبرتها السابقة ومعرفتها الدقيقة بمستوى الموارد المطلوبة لكل دورة إنتاجية، وتسجل حسب القيد التالي:

3310		تاريخ تسجيل مصروف ح/منتجات قيد الانجاز	تكلفة المصروف	
	724	ح/تغير الإنتاج المخزن		تكلفة المصروف
		تسجيل المصاريف أسبوعيا..		

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لدورة الإنتاج دواجن الأصول

أولا: النضج والتحول إلى أصول منتجة

عند نهاية فترة التربية يصبح القطيع جاهزًا لأداء دوره الإنتاجي، حيث يتحول من مجرد فراخ في طور النمو إلى دجاج بيّاض قادر على إنتاج البيض بصفة دورية، ويمثل هذا التحول من الناحية المحاسبية إعادة تصنيف جوهرية إذ يتم إخراج القطيع من حساب الإنتاج قيد الإنجاز وإدراجه ضمن

حساب الأصول البيولوجية المنتجة، ويُعكس هذا القيد انتقال الدجاج من مرحلة التربية والتسمين إلى مرحلة الإنتاج الفعلي،

وقد يتم تحويل الدجاج البيّاض إلى مستودعات مخصصة لإنتاج البيض، أو الإبقاء عليه في نفس مكان التربية شريطة تعقيمه وتجهيزه بما يضمن سلامة القطيع وجودة الإنتاج، وفي كلتا الحالتين فإن التسجيل المحاسبي يترجم هذا التحول كما يلي:

724		تاريخ الجاهزية	تكلفة الانتاج	
	3310	ح/تغير الإنتاج المخزن		تكلفة الانتاج
		ح/منتجات قيد الانجاز		
		قيد ترصيد		
3550		تاريخ الجاهزية	تكلفة الانتاج	
	724	ح/مخزون منتجات الفلاحية		تكلفة الانتاج
		ح/تغير الإنتاج المخزن		
		قيد ادخال الدجاج الناضج		

ثانيا: الإنتاج (بيض التفقيس وتناقص قيمة الدجاج)

خلال فترة الإنتاج، التي قد تمتد إلى حوالي 74 أسبوعًا، تبدأ الأمهات بإنتاج البيض بشكل يومي تقريبًا، ومع مرور الوقت يتناقص معدل الإنتاج تدريجيًا إلى أن يصل القطيع إلى نهاية طاقته الإنتاجية، ومن الناحية المحاسبية، يمكن التمييز في هذه المرحلة بين شقين رئيسيين:

1) إنتاج بيض التفقيس

البيض المحصل عليه يُعتبر إنتاجًا فلاحيًا عند جمعه، ويتم توجيهه مباشرة إلى الحاضنات لإعادة الدورة، ويتم تقييمه بناءً على جدول تكلفة محدد لدى المؤسسة، ويُثبت محاسبيًا كما يلي:

3311		تاريخ الاستلام		
		ح/منتجات قيد الانجاز	سعر البيض ثابت	

	724	ح/تغير الإنتاج المخزن تسجيل استلام البيض		سعر البيض ثابت

2) تناقص قيمة الدجاج المنتج

مع تقدم الأسابيع، تبدأ القيمة الاقتصادية للدجاج في الانخفاض بسبب تراجع إنتاجيته، ويُعالج هذا الانخفاض محاسبيًا على غرار الإهلاك، حيث يتم تخفيض قيمة الأصل البيولوجي بشكل دوري (أسبوعيًا) وفق تقديرات المؤسسة المبنية على خبرتها السابقة، هذا التخفيض لا يكون ثابتًا، بل قد يتغير من أسبوع لآخر تبعًا لانخفاض الإنتاجية الفعلي، ويتم التسجيل كما يلي:

724		تاريخ بدأ التناقص ح/تغير الإنتاج المخزن	قيمة النقصان	
	3550	ح/ مخزون منتجات الفلاحية تناقص قيمة الدجاج		قيمة نقصان

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للخسائر ونهاية دورة الإنتاج

أولا: معالجة الخسائر الطبيعية خلال دورة التربية

أثناء مختلف مراحل التربية والاعتناء بالقطيع، سواء تعلق الأمر بدجاج اللحم أو دجاج البيض، قد تواجه المؤسسة بعض الخسائر الطبيعية، فمثلًا قد يكون هناك بيض فاسد أو غير ملقح لا يفقس بعد فترة الحضانة، أو فراخ ضعيفة أو مريضة غير صالحة للاستغلال، إضافة إلى حالات نفوق قد تحدث أثناء النمو، كما أن الدجاج البيّاض مع مرور الوقت يفقد قدرته على إنتاج البيض بشكل كافٍ، فيُعتبر هو الآخر خسارة في القيمة، ومن الناحية المحاسبية تُعالج هذه الحالات بتسجيلها ضمن الأعباء، وذلك على النحو التالي:

65		تاريخ تسجيل الخسارة ح/الأعباء العملياتية الأخرى	قيمة الخسارة	
	395	ح/خسارة القيمة على المخزونات		قيمة الخسارة

		تسجيل خسارة القيمة		

ثانيا: نهاية دورة الإنتاج والتحويل إلى التصنيع

بعد مرور حوالي 74 أسبوعًا من الإنتاج، يفقد الدجاج قدرته على إعطاء البيض بكفاءة اقتصادية، فيُستبعد من القطيع باعتباره لم يعد أصلًا فلاحيًا منتجًا غير أن قيمته لا تنعدم كليًا، إذ يتم تحويله إلى وحدة التصنيع من أجل الاستفادة منه في إنتاج مواد استهلاكية جديدة مثل الكاشير أو النقانق،

هذا التحويل يُعد خطوة طبيعية في دورة حياة الدجاج، حيث تنتقل المؤسسة من النشاط الفلاحي إلى النشاط الصناعي التكميلي، بما يسمح بتحقيق عائد إضافي بدلًا من تحمل خسارة مباشرة لو تم التخلص من الدجاج في شكله الحالي، ويسجل وفق القيد التالي:

411		تاريخ البيع	تكلفة الاجمالية	
		ح/الزبائن		ثمن البيع
	701	ح/ مبيعات منتجات الفلاحية		
	45527	ح/TVA على المبيعات		قيمة TVA
		فاتورة بيع رقم..		
724		تاريخ البيع	تكلفة الانتاج	
		ح/تغير الإنتاج المخزن		تكلفة الانتاج
	3550	ح/ مخزون منتجات الفلاحية		
		فاتورة شراء رقم..		

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لفراخ الدواجن

تمثل فراخ الأمهات الناتجة عن عملية الفقس نقطة البداية لدورة إنتاجية جديدة، حيث تُعدّ أصلاً بيولوجياً أساسياً يوجَّه لاحقاً إمّا نحو تربية دجاج اللحم قصير الأجل، أو نحو دجاج البيض

طويل الأجل، ومن هنا تبرز أهمية معالجتها محاسبياً باعتبارها حلقة وصل بين مرحلة الأمهات وبقية المسارات الإنتاجية.

الفرع الأول: الحضانة والفقس (من البيض إلى فرخ أول يوم)

تُعتبر هذه المرحلة من أهم الحلقات في سلسلة الإنتاج الفلاحي الخاصة بالدواجن، لأنها تمثل الجسر الذي ينتقل فيه البيض من كونه منتجًا زراعيًا إلى أن يتحول إلى أصل بيولوجي جديد هو "فرخ أول يوم"، ويمكن تقسيمها إلى خطوتين أساسيتين:

1) مرحلة الحضانة

بعد جمع البيض المخصص للتفقيس، يُنقل إلى الحاضنات حيث يقضي مدة 21 يومًا تقريبًا قبل الفقس، خلال هذه الفترة يتم توفير ظروف دقيقة من حرارة ورطوبة وتهوية، مع متابعة بيطرية وبرامج وقائية، وتترتب عن هذه العملية مصاريف ثابتة تقريبًا ومعروفة مسبقًا لدى المؤسسة (مثل التدفئة، الكهرباء، الأدوية، مواد التعقيم)، وهي تُحمَّل مباشرة على قيمة البيض باعتباره ما يزال في طور التحويل، ومن الناحية المحاسبية يتم تسجيل هذه التكاليف دوريا كما يلي:

3311		تاريخ تسجيل المصاريف	تكلفة المصروف	
	724	ح/منتجات قيد الانجاز		تكلفة المصروف
		ح/تغير الإنتاج المخزن		
		تسجيل المصاريف أسبوعيا..		

2) مرحلة الفقس واستلام الفراخ

بانتهاء مدة الحضانة يفقس البيض ويخرج منه "فرخ أول يوم"، وهو نقطة انطلاق دورة جديدة للتربية سواءً كانت موجهة لإنتاج البيض أو لإنتاج الدجاج اللاحم، هنا تتحول قيمة البيض وما حُمل عليه من مصاريف إلى قيمة الفراخ المستلمة، في هذه المرحلة تسجل العملية محاسبيًا عبر تحويل من "منتجات قيد الإنجاز" إلى "مخزون منتجات فلاحية"، كما يلي:

724		تاريخ الاستلام	تكلفة الانتاج	
	3311	ح/تغير الإنتاج المخزن		تكلفة الانتاج
		ح/منتجات قيد الانجاز		
		ترصيد حساب الإنتاج الجاري		
3552		تاريخ الاستلام	تكلفة الانتاج	
	724	ح/مخزون منتجات فلاحية		تكلفة الانتاج
		ح/تغير الإنتاج المخزن		
		تسجيل حصول على فراخ		

الفرع الثاني: تحويل الفراخ إلى وحدات التربية والتسمين

بعد عملية الفقس واستلام "فراخ أول يوم"، لا تبقى هذه الأخيرة في مخزن المنتجات لفترة طويلة، بل يتم في نفس اليوم تحويلها مباشرة إلى مرحلة التربية والتسمين، غير أن هذا التحويل قد لا يتم دائمًا داخل نفس الوحدة، ففي بعض الحالات يتم تحويل الفراخ إلى وحدة أخرى تابعة للمؤسسة الأم، مثلما هو الحال عند تحويل الفراخ المنتَجة في وحدة قورصو (المتخصصة في تربية أمهات الدواجن) إلى وحدة رويبة التي تتكفل بمرحلة التربية والتسمين.

من الناحية المحاسبية، يُعتبر هذا التحويل عملية داخلية بين وحدات المؤسسة، ولهذا يتم الاعتماد على حساب وسيط (ح/18: حساب الارتباط بين المؤسسات) الذي يسمح بعكس العملية وكأنها شراء داخلي لمواد أولية. ويُسجل القيد المحاسبي على عدة مراحل متسلسلة:

181		تاريخ الاستلام	تكلفة الانتاج	
	355	ح/حساب الارتباط بين المؤسسات		تكلفة الانتاج
		ح/مخزون منتجات الفلاحية		
		تحويل إلى مصلحة التربية		
381		تاريخ الاستلام	تكلفة الإنتاج	
		ح/مشتريات مواد أولية		

	181	ح/ حساب الارتباط بين المؤسسات تسجيل فراخ كمادة أولية		تكلفة الإنتاج
31	 381	تاريخ الاستلام ح/مواد أولية ح/مشتريات مواد أولية تسجيل دخول الفراخ	تكلفة الإنتاج	 تكلفة الإنتاج
601	 31	تاريخ الاستهلاك ح/مواد أولية مستهلكة ح/ مواد أولية تسجيل استهلاك الفراخ	تكلفة الاستهلاك	 تكلفة الاستهلاك
3312	 724	تاريخ الاستلام ح/منتجات قيد الانجاز ح/تغير الإنتاج المخزن تسجيل المصاريف أسبوعيا..	تكلفة الإنتاج	 تكلفة الإنتاج

مبلغ دخول وخروج وشراء الفرخ يبقى ثابتًا، إذ لا توجد أرباح أو خسائر في هذه العملية، فهي مجرد تحويل استثماري داخلي بين وحدات المؤسسة. يختلف هذا عن وضعية الدجاج البياض مثلًا، الذي يبقى في مخزن المنتجات إلى نهاية استغلاله داخل نفس الوحدة.

الفرع الثالث: تحويل الدجاج إلى منتجات نهائية (لحم أو بيض)

بعد استكمال فترة التربية والتسمين (18 أسبوعًا تقريبًا)، لا ينتهي دور المؤسسة عند حدود تربية الدجاج فقط، بل يبدأ التحول الجوهري في طبيعة الأصول البيولوجية، في هذه المرحلة يصبح الدجاج جاهزًا ليدخل مسارًا جديدًا يحدد وجهته النهائية، إما إلى إنتاج اللحم أو إلى إنتاج البيض، وهنا يظهر الفرق الجوهري في طبيعة النشاط وأسلوب معالجته محاسبيًا واقتصاديًا.

1) مسار دجاج اللحم (الذبح)

يُعتبر نشاط دجاج اللحم من الأنشطة قصيرة الأجل، إذ ينتقل الدجاج بعد استكمال مرحلة التربية مباشرة إلى مخزون المنتجات الفلاحية (ح/35) باعتباره جاهزًا للدخول في عملية الذبح والتجهيز، عادةً ما يبقى هذا الدجاج في المخزون لمدة تقارب 42 يومًا قبل توجيهه إلى المذبح، ومن الناحية المحاسبية تتم معالجة هذه العملية بالاعتماد على الحساب الوسيط (ح/18 حساب الارتباط بين المؤسسات)، حيث يُعامل التحويل بين وحدة التربية ووحدة الذبح وكأنه عملية "بيع وشراء" داخلية، وبهذا الشكل تُعاد صياغة القيمة المتراكمة خلال مرحلة التربية في صورة تكلفة معترف بها ضمن مخزون البضاعة (ح/30)، أما القيود المحاسبية الخاصة بعملية التحويل فتُسجل كما يلي:

355	724	تاريخ الاستلام ح/مخزون منتجات الفلاحية ح/تغير الإنتاج مخزون استلام الدجاج	تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاج
181	355	تاريخ الاستلام ح/ حساب الارتباط بين المؤسسات ح/مخزون منتجات الفلاحية اخراج الدجاج	تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاج
380	181	بعد 42 يوم ح/مشتريات بضاعة ح/ حساب الارتباط بين المؤسسات تحويل الدجاج الى وحدة البيع	تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاج
30	380	تاريخ الاستلام ح/بضاعة ح/مشتريات بضاعة ادخال الدجاج المذبوح	تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاج

2) مسار دجاج البيض (البيّاض)

على عكس دجاج اللحم، دجاج البيض يُمثل استثمارًا طويل المدى نسبيًا، بعد 18 أسبوعًا من التربية، يُحوَّل الدجاج إلى مخزون المنتجات الفلاحية (ح/35)، لكنه لا يُوجه مباشرة إلى الاستهلاك أو الذبح، بل يدخل فترة إنتاج طويلة قد تصل إلى 74 أسبوعًا، ويسجل وفق القيد التالي:

355		تاريخ الاستلام ح/مخزون منتجات الفلاحية ح/تغير الإنتاج مخزون تسجيل المصاريف أسبوعيا..	تكلفة الإنتاج	
	724			تكلفة الإنتاج

خلال هذه المدة، يتحول الدجاج إلى أصول منتجة تولّد عائدًا دوريًا في شكل بيض استهلاكي، إذ تعطي الدجاجة الواحدة في المتوسط ما بين 260 إلى 270 بيضة طوال فترة الإنتاج، من الناحية المحاسبية يتم تسجيل البيض المنتج بشكل يومي أو أسبوعي ضمن مخزون المنتجات الفلاحية (ح/35)، ويُسجل ذلك وفق القيد المحاسبي التالي:

355		تاريخ الاستلام ح/مخزون منتجات الفلاحية ح/تغير الإنتاج مخزون استلام البيض	سعر البيض	
	724			سعر البيض

المطلب الرابع: خصوصيات المعالجة المحاسبية في مؤسسة GAC/ORAC

تُظهر دراسة المعالجة المحاسبية في مؤسسة GAC/ORAC أن طبيعة نشاط تربية الدواجن تفرض تكييفًا خاصًا للقواعد المحاسبية مع الواقع الميداني، فالأصول البيولوجية وعلى رأسها الدجاج سواء أمهات التفقيس أو الدجاج البياض تحمل خصائص إنتاجية واضحة غير أن المؤسسة اختارت تصنيفها ضمن مخزون المنتجات الفلاحية (ح/35) بدلًا من إدراجها كتثبيتات بيولوجية طويلة الأجل، ويعود هذا التوجه إلى خصوصية دورة حياة الدجاج التي تُعد قصيرة نسبيًا مقارنةً مع الأصول

الحيوانية الأخرى كالماشية أو الأغنام، إذ لا تتجاوز غالبًا موسمين إنتاجيين (بين 74 إلى 90 أسبوعًا) وهو ما يجعلها أقرب إلى الطابع الدوري للمخزون منه إلى الاستثمارات طويلة الأمد.

ويُبرز هذا النهج أن المعالجة المحاسبية في المؤسسة تنسجم مع الممارسة العملية السائدة أكثر مما تقترب من التصور النظري الذي يقوم على الفصل الصارم بين الأصول البيولوجية المنتجة والأصول قصيرة الأجل، إذ تتعامل المؤسسة مع الدجاج كعنصر إنتاجي قابل للاستبدال بشكل دوري، الأمر الذي يبرر إدراجه كمخزون يُستهلك تدريجيًا بدلًا من تثبيت يُهتلك على مدى طويل.

كما أن المؤسسة تُطبّق منهج التكلفة التاريخية في تقييم دجاج الإنتاج، وهو خيار محاسبي واعٍ لا يخلو من مبررات موضوعية مرتبطة بالبيئة الجزائرية، فغياب سوق نشطة وشفافة يمكن الاعتماد عليها في تحديد القيمة العادلة يجعل من الأسلوب التاريخي أكثر ملاءمة، فضلًا عن سهولة قياس التكاليف استنادًا إلى الفواتير والمصاريف المباشرة، مما يسمح بتثبيت العمليات المحاسبية على بيانات دقيقة وقابلة للتتبع، ويمنح هذا التوجه المؤسسة مرونة أكبر في متابعة دورة الإنتاج وضبط تكلفة المنتجات النهائية، سواء تعلّق الأمر باللحوم البيضاء أو بالبيض الاستهلاكي.

المبحث الرابع: الممارسات المحاسبية الفلاحية في الجزائر بين آراء الخبراء والتطبيق العملي

تُعد المحاسبة الفلاحية مجالًا بالغ الأهمية لما لها من دور في ضمان شفافية المعلومات المالية واستقرار القرارات الاستثمارية، غير أنّ خصوصية النشاط الفلاحي وما يرتبط به من تحولات بيولوجية وتقلبات سعرية ومناخية، جعلت من عملية التقييم المحاسبي تحديًا معقدًا في البيئة الجزائرية، ومن هنا جاءت هذه الدراسة الميدانية لاستكشاف واقع المحاسبة الفلاحية من خلال آراء نخبة من الخبراء المحاسبيين، بغرض الكشف عن أهم الإشكالات والتحديات العملية، والبحث في مدى انسجام الممارسة المحلية مع متطلبات المعايير الدولية.

المطلب الأول: تقديم الدراسة الميدانية

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى استكشاف وفهم واقع تقييم الأصول البيولوجية في البيئة الجزائرية، مع التركيز على العوائق العملية والفرص الممكنة، وقد اختير المنهج النوعي باعتباره الأنسب لفهم الظواهر المحاسبية المركبة التي يصعب الإحاطة بأبعادها الدقيقة بالاعتماد على البيانات الكمية وحدها.

الفرع الأول: منهجية الدراسة

أولاً منهجية البحث:

اعتمدت الدراسة المنهج النوعي بوصفه الأداة الأنسب لفهم الواقع الميداني لتقييم الأصول البيولوجية، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المقابلة نصف الموجَّهة كوسيلة رئيسة لجمع البيانات، لما توفره من قدر كبير من المرونة في طرح الأسئلة، وإتاحة المجال أمام المشاركين للتعبير بحرية عن آرائهم وتجاربهم العملية.

وقد مكّنت هذه الأداة الباحث من التعمق في الإجابات وتوجيه النقاش وفقًا لطبيعة ردود المشاركين، الأمر الذي أتاح الحصول على بيانات نوعية غنية، تمثل انعكاسًا حقيقيًا لتصورات الخبراء وممارساتهم في مجال تقييم الأصول البيولوجية.

ثانياً: أداة جمع البيانات:

تم إعداد دليل مقابلة مبدئي استنادًا إلى الإطار النظري للدراسة وفرضياتها العامة، وقد صيغت الأسئلة بطريقة مفتوحة لتشجع المشاركين على تقديم إجابات تفصيلية وشاملة، بما يتيح لهم إبراز الجوانب التي يعتبرونها أساسية في موضوع الدراسة.

ساهم هذا الأسلوب في الكشف عن محاور تحليلية مهمة أثناء عملية الترميز والتحليل، مما عزز الطابع الاستكشافي للبحث وساعد على بناء فهم متكامل للواقع التطبيقي لتقييم الأصول البيولوجية في الجزائر.

الفرع الثاني: عينة الدراسة وضمان مصداقية النتائج

أولاً: عينة الدراسة

تم اختيار مجموعة من خبراء المحاسبة الذين يتمتعون بخبرة واسعة في مجالات المحاسبة والتدقيق، وذلك بطريقة قصدية تهدف إلى تمثيل مختلف الرؤى والخبرات المهنية.

أُجريت المقابلات في ظروف متنوعة، بعضها تم حضورياً في حين تم إجراء البعض الآخر عبر وسائل الاتصال الإلكترونية. واستغرقت كل مقابلة ما بين 20 إلى 30 دقيقة.

تم تسجيل الإجابات بعد الحصول على موافقة مسبقة من المشاركين، ثم فُرغت نصوص المقابلات بدقة تامة لتكون جاهزة للتحليل النوعي اللاحق.

ثانياً: ضمان الصدق والثبات

حرص الباحث على ضمان مصداقية وموثوقية النتائج من خلال عرض دليل المقابلة على لجنة من الأساتذة المتخصصين لتحكيمه، والتأكد من وضوح الأسئلة وملاءمتها لأهداف الدراسة، كما تمت مراجعة مستقلة لجزء من عملية الترميز من طرف باحث آخر بهدف الحد من التحيز الذاتي وضمان اتساق التحليل، وهو ما يعزز ثقة القارئ في النتائج المتوصل إليها.

الفرع الثالث: معالجة وتحليل بيانات المقابلات

اعتمدت الدراسة التحليل الموضوعاتي كإطار منهجي لتحليل البيانات النوعية المستخلصة من المقابلات، وقد تمت العملية وفق المراحل التالية:

1. **تفريغ المقابلات:** تحويل الأقاويل الصوتية إلى نصوص مكتوبة، مع الحرص على الحفاظ على المعاني الدقيقة ودلالات إجابات المشاركين.
2. **القراءة المتكررة:** تم الاطلاع المتكرر على النصوص بهدف استخلاص الأفكار والمعاني الأولية التي يمكن أن تشكل مؤشرات تحليلية لاحقة.
3. **الترميز الأولي:** تم تحديد وحدات دلالية صغيرة داخل النصوص وربطها بأكواد تعبر عن مضمونها.
4. **تجميع الرموز:** جرى دمج الرموز المتشابهة في فئات فرعية متجانسة تعكس اتجاهات معينة في الإجابات.
5. **بناء المحاور الرئيسة:** بعد عملية التجميع والاستقراء، توصل الباحث إلى ثلاثة محاور تحليلية كبرى هي:
   - إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة.
   - معالجة النباتات الحاملة.
   - المفاضلة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية.

6. استخلاص النتائج: تم تفسير مضامين إجابات الخبراء وفق مقاربة استقرائية، بهدف الوصول إلى فهم شامل للواقع العملي لتقييم الأصول البيولوجية في الجزائر.

المطلب الثاني: تطبيق نموذج القيمة العادلة على الأصول البيولوجية في الجزائر

تُعد القيمة العادلة من بين أكثر النماذج المحاسبية إثارة للجدل في مجال تقييم الأصول البيولوجية، وذلك لارتباطها المباشر بعناصر غير مستقرة مثل الأسعار، والمناخ، والعوامل الطبيعية، ورغم أنّ المعيار الدولي IAS 41 والنظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي أكد على أهمية اعتمادها في تقديم صورة مالية أكثر واقعية وشفافة، إلا أن خصوصية البيئة الجزائرية طرحت إشكالات متعددة أمام التطبيق، ويتضح ذلك من خلال تحليل إمكانية تطبيق النموذج، أثره على النتائج واستقرار الأرباح، ثم الدور المحوري للإفصاح في تعزيز ثقة المستخدمين.

الفرع الأول: إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة والتحديات المرتبطة به

أجمع الخبراء على أنّ تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية ما زال يواجه عراقيل جوهرية، ترتبط أساسًا بغياب سوق نشطة ومنظمة للأصول البيولوجية، إضافة إلى محدودية توفر بيانات مرجعية دقيقة يمكن للمحاسبين الاعتماد عليها في عملية التقييم، هذا الوضع يجعل إمكانية التطبيق الفعلي محدودة، ويحوّل مسألة تحديد القيمة العادلة إلى مجال يطغى عليه الاعتماد على التقديرات الشخصية.

فقد أوضح عدد من الخبراء المحاسبيين على أنّ غياب سوق نشطة وصعوبة الاستعانة بخبراء تقييم محايدين يُعدّ من بين أبرز التحديات التي تحول دون التطبيق الفعلي لمبدأ القيمة العادلة، وذهب فريق آخر من الخبراء إلى أنّ مثل هذه الصعوبات تدفع المحاسبين في الممارسة العملية إلى الاعتماد على التقديرات الذاتية الأمر الذي يقلّل من موثوقية القيم المحاسبية المستخلصة،

كما أشار بعض الخبراء إلى أنّ غياب المراجع الرسمية وغياب شفافية الأسعار يؤدي إلى تباين ملحوظ في التقديرات، بل ويفتح المجال أمام احتمالات التلاعب بالنتائج المالية.

في المقابل، تبنّى فريق آخر من الخبراء رؤية أكثر مرونة حيث اعتبروا أنّ تطبيق النموذج بشكل جزئي يظل ممكنًا من خلال الاعتماد على بيانات الأسواق الموازية، أو عقود البيع المستقبلية، أو حتى الاستفادة من أسعار بعض الدول المجاورة، مع الالتزام بالإفصاح عن الفرضيات المستعملة، ومع ذلك نبه بعض الخبراء إلى أنّ الطبيعة غير المنظمة للسوق الفلاحية، إلى جانب التباين الكبير للأسعار بين المناطق والفترات الزمنية القصيرة، يجعل من عملية التقييم أقرب إلى تقديرات تقريبية منها إلى قيم عادلة دقيقة.

انطلاقًا من هذه الآراء، يتضح أنّ التحديات ليست تقنية فقط، بل تشمل أيضًا أبعادًا تنظيمية ومؤسساتية، فالمشكل الجوهري يتمثل في نقص البنية التحتية للمعلومات السوقية، وغياب قواعد بيانات معتمدة، وهو ما يدفع المحاسبين للاعتماد على اجتهاداتهم الخاصة، وهذا يؤشر إلى أنّ تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يظل ممكنًا ولكن بشكل جزئي ومرن، حسب نوع الأصل وتوفر البيانات، مع ضرورة وضع آليات للإفصاح الكامل عن الفرضيات المعتمدة لتعزيز مصداقية النتائج المحاسبية.

الفرع الثاني: أثر القياس بالقيمة العادلة على نتائج المؤسسة الفلاحية واستقرار الأرباح

اتفقت آراء الخبراء على أنّ القياس بالقيمة العادلة يؤدي إلى تقلبات واضحة في نتائج المؤسسات الفلاحية، نتيجة ارتباطه المباشر بعوامل خارجية مثل التغيرات المناخية، الأمراض الزراعية، وتذبذب الأسعار في الأسواق، هذا الارتباط يجعل من الأرباح المحاسبية غير مستقرة، ويُعقّد من مهمة تقييم الأداء على المدى المتوسط والطويل.

في هذا السياق، أكد عدد من الخبراء على أنّ القياس بالقيمة العادلة من شأنه أن يضعف استقرار الأرباح ويزيد من صعوبة تقييم الأداء المالي للمؤسسات الفلاحية، وذهب بعض الخبراء إلى أبعد من ذلك معتبرين أنّ هذا النوع من القياس قد يؤدي إلى ظهور أرباح أو خسائر غير محققة، أي غير مرتبطة بعمليات بيع فعلية، وهو ما يقلّل من مصداقية القوائم المالية في نظر مستخدميها.

في المقابل، برزت وجهة نظر مغايرة لدى فريق آخر من الخبراء، حيث اعتبروا أنّ هذه التقلبات تعكس بدرجة أكبر الواقع الفعلي للنشاط الفلاحي بما يتضمنه من مخاطر موسمية ومناخية وهو ما يجعل المعلومات الناتجة عن القيمة العادلة أكثر واقعية مقارنةً بالقيم التاريخية الثابتة، كما دعمت آراء أخرى هذا الطرح من خلال التأكيد على أنّ القيمة العادلة تُظهر بصورة مباشرة أثر التغيرات المناخية وتقلبات الأسعار، الأمر الذي يعزز من شفافية عرض المخاطر والفرص، لكنه في الوقت ذاته يضعف من استقرار الأرباح.

وبناءً على هذه الآراء، يمكن القول إنّ القياس بالقيمة العادلة ذو طبيعة مزدوجة، فمن جهة يساهم في تقديم صورة أكثر واقعية وشفافية عن النشاط الفلاحي، ومن جهة أخرى يُدخل درجة عالية من التقلب على النتائج، مما يجعل المؤسسات الفلاحية عرضة لتذبذب الأداء المالي، هذا التباين يفرض على الباحثين وصناع القرار التفكير في آليات توازن بين المصداقية والواقعية من جهة، واستقرار النتائج المالية من جهة أخرى.

الفرع الثالث: دور الإفصاح عن القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية وثقة المستخدمين

تؤكد آراء الخبراء جميعًا أنّ الإفصاح عن القيمة العادلة لا يقتصر على عرض رقم محدد، بل يتطلب شرحًا وافيًا للمنهجية والافتراضات والبيانات المستخدمة في التقييم، هذا الإفصاح يعتبر عنصرًا محوريًا في تعزيز الشفافية وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين، ممولين، وحتى سلطات ضريبية.

في هذا الإطار، ذهب بعض الخبراء إلى أنّ الإفصاح المحاسبي الجيد يعزز ثقة المستخدمين حتى وإن كانت الأرقام المستعملة ذات طابع تقريبي، وأكد فريق آخر من الخبراء أنّ توضيح المنهجية المعتمدة ومصادر البيانات يزيد من مصداقية المعلومات المالية بالرغم مما قد يحيط بها من تقديرية، ومن منظور مغاير، اعتبر عدد من الخبراء أنّ الإفصاح يمكّن مستخدمي القوائم المالية من تكوين رؤية أوضح حول الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ويجعل البيانات المحاسبية أكثر ارتباطًا بالواقع الاقتصادي، كما شددت آراء أخرى على أنّ القيمة العادلة ليست مجرد رقم يُدرج في القوائم، بل تمثل عملية متكاملة ترتكز على وضوح المنهجية والافتراضات وهو ما يُعدّ الأساس الحقيقي لثقة المستثمرين والممولين في المعلومات المحاسبية.

من خلال هذه الآراء، يتبين أنّ الإفصاح يمثل أداة تعويضية مهمة في ظل غياب سوق نشطة وبيانات دقيقة، إذ يُمكّن المستخدمين من فهم خلفية التقديرات المعروضة، وبالتالي يُقلّل من أثر التحيز الشخصي أو الاختلافات بين المحاسبين، وهو ما يجعل الإفصاح عن القيمة العادلة ليس مجرد متطلب شكلي، بل شرطًا جوهريًا لتعزيز جودة المعلومات المالية وبناء الثقة بين المؤسسات الفلاحية ومستخدمي قوائمها المالية.

المطلب الثالث: معالجة النباتات الحاملة بين التصنيف كأصول بيولوجية والأصول الثابتة

تُعتبر النباتات الحاملة إحدى الفئات المحاسبية التي أثارت جدلاً واسعًا بين الباحثين والمهنيين، بسبب خصوصيتها التي تجمع بين الطبيعة البيولوجية والدور الإنتاجي طويل الأجل، وقد انعكس هذا الجدل في التعديلات التي شهدتها المعايير الدولية، من خلال إعادة تصنيفها من إطار الأصول البيولوجية (IAS 41) إلى إطار الأصول الثابتة الملموسة (IAS 16)، وهو ما يستدعي مناقشة معمقة من حيث المبررات المفاهيمية، أسس الإهتلاك، وأسباب اعتماد نموذج التكلفة بدل القيمة العادلة.

الفرع الأول: المبررات المفاهيمية لإعادة تصنيف النباتات الحاملة من IAS 41 إلى IAS 16

أجمع الخبراء على أنّ تصنيف النباتات الحاملة ضمن الأصول البيولوجية (IAS 41) لم يكن يعكس طبيعتها الاقتصادية بدقة، باعتبار أنّ هذه الأصول لا تُزرع بغرض البيع المباشر، وإنما تُستغل على مدى سنوات طويلة لإنتاج محاصيل متكررة، مثل التمور من النخيل أو الزيتون من الأشجار المثمرة، وبذلك فإنّ التعامل معها كأصل قابل للبيع لم يكن منطقيًا من الناحية الاقتصادية ولا يعكس حقيقة دورها في دورة الإنتاج الفلاحي.

في هذا السياق، يرى عدد من الخبراء أنّ النباتات الحاملة تُعامل فعليًا كأدوات إنتاجية طويلة الأجل، إذ تُستهلك تدريجيًا عبر الزمن من خلال إنتاجها المتكرر، وهو ما يجعل تصنيفها ضمن الممتلكات والمنشآت والمعدات أكثر انسجامًا مع واقع المؤسسات الفلاحية التي لطالما اعتبرتها موارد إنتاج مستدامة وليست مجرد أصول قابلة للبيع.

في المقابل، اعتبر خبراء آخرون أنّ إبقاء هذه النباتات تحت مظلة المعيار IAS 41 كان يثير لبسًا محاسبيًا باعتبار أنّ الأصول البيولوجية يُفترض فيها أن تكون قابلة للبيع أو الاستهلاك المباشر، وهو ما لا ينطبق على النباتات الحاملة، ومن زاوية مكملة ذهب فريق من الخبراء إلى أنّ إعادة التصنيف نحو الممتلكات والمنشآت والمعدات يُعدّ منطقيًا ومبررًا، لكنه لا يلغي خصوصية هذه الأصول التي تظل مختلفة عن المعدات التقليدية بسبب طبيعتها البيولوجية ودورة حياتها الطويلة، الأمر الذي يستدعي في نظرهم وضع معالجات محاسبية أكثر تفصيلًا تراعي هذه الخصائص.

من خلال آراء الخبراء يتضح أنّ إعادة تصنيف النباتات الحاملة لم يكن مجرد تعديل تقني، بل هو تصحيح جوهري للرؤية المحاسبية تجاه هذه الأصول، إذ تم الانتقال من التركيز على الطبيعة البيولوجية البحتة إلى إبراز الوظيفة الاقتصادية الحقيقية لها، هذا التحول يعكس مرونة المعايير

الدولية واستعدادها للتكيف مع خصوصيات الأنشطة الفلاحية، بما يعزز ملاءمة المعلومات المحاسبية للواقع العملي ويزيد من وضوح القوائم المالية بالنسبة للمستخدمين.

الفرع الثاني: تحديد أسس إهتلاك النباتات الحاملة مقارنة بالمعدات التقليدية

أجمع الخبراء على أنّ مسألة إهتلاك النباتات الحاملة تطرح إشكالًا مختلفًا عن إهتلاك المعدات التقليدية، فبينما يُبنى إهتلاك الآلات والأدوات الإنتاجية عادةً على أساس التآكل الفيزيائي بفعل الاستعمال والزمن، فإنّ النباتات الحاملة تخضع لدورة حياة بيولوجية خاصة تمر بمراحل متعاقبة تبدأ بالنمو، تليها فترة الذروة الإنتاجية، ثم الانحدار التدريجي نحو فقدان القدرة على العطاء، هذا التعقيد يجعل من الصعب اعتماد نماذج إهتلاك ثابتة كما هو الحال في الأصول التقليدية، لأنّ القيمة الاقتصادية للنبات لا تُستنفذ بمجرّد الاستعمال الفيزيائي، بل تتأثر بمستوى الإنتاجية الفعلية الذي قد يتغير بفعل عوامل طبيعية وبيئية.

في هذا الإطار، شدد عدد من الخبراء على أنّ الإهتلاك العادل للنباتات الحاملة يجب أن يُبنى على أساس عمرها الإنتاجي الحقيقي، مع مراعاة الفوارق في مردوديتها من سنة إلى أخرى، حيث أنّ الأشجار قد تعطي محصولًا وفيرًا في سنوات معينة وتقل إنتاجيتها في سنوات أخرى، غير أنّ اتجاهًا آخر فقد لفت الانتباه إلى صعوبة تقدير العمر الإنتاجي بدقة بسبب عوامل مناخية وبيولوجية معقدة مثل الأمراض أو تقلبات الطقس، لكنه مع ذلك أكد أنّ توزيع التكلفة على دورة الحياة الإنتاجية يبقى الحل الأمثل لضمان عدالة القياس المحاسبي.

من جهة أخرى رأى فريق من الخبراء أنّ اعتماد نسب إهتلاك جامدة لا يعكس خصوصية هذه الأصول، واقترحا بدلًا من ذلك نماذج مرنة تتكيف مع التغيرات الفعلية في القدرة الإنتاجية للنباتات.

وفي السياق ذاته، اعتبرت بعض الآراء أنّ الإهتلاك المرتبط بمستويات الإنتاجية لا يقتصر على تحسين دقة القياس، بل يُسهم أيضًا في إعطاء صورة مالية أكثر واقعية للمؤسسات الفلاحية، ما يساعد على تقييم أدائها بدقة أكبر أمام المستثمرين والجهات التنظيمية.

يُظهر ما تقدّم أنّ إهتلاك النباتات الحاملة لا يمكن النظر إليه كإجراء تقني بحت، بل كمسألة منهجية تمسّ جوهر مصداقية القوائم المالية في القطاع الفلاحي، فالمعدات تُهتلك استنادًا إلى التآكل الفيزيائي الملموس، بينما النباتات تُهتلك وفق قدرتها على الإنتاج، وهي قدرة قابلة للتذبذب بتأثير المناخ، الأمراض، أو تقنيات العناية الفلاحية، هذا الاختلاف يفرض ضرورة تطوير نماذج إهتلاك هجينة، تجمع بين الاعتبارات الفيزيائية والعوامل البيولوجية، بما يضمن ملاءمة أكبر للمعايير المحاسبية مع واقع الأنشطة الفلاحية، كما يعكس هذا النقاش حاجة المحاسبة الدولية إلى حلول أكثر مرونة لمواكبة خصوصيات الأصول الزراعية.

الفرع الثالث: مبررات اعتماد نموذج التكلفة بدلاً من القيمة العادلة في تقييم النباتات الحاملة

أجمع الخبراء على أنّ خيار اعتماد نموذج التكلفة بدلًا من القيمة العادلة في تقييم النباتات الحاملة لم يكن قرارًا اعتباطيًا، بل جاء نتيجة موازنة دقيقة بين متطلبات الموضوعية المحاسبية من جهة، والحاجة إلى الحد من تقلبات القوائم المالية من جهة أخرى، بهدف تقديم صورة مالية أكثر استقرارًا وشفافية.

فقد أوضح عدد من الخبراء أنّ نموذج التكلفة يقلل من التذبذب الحاد في الأرباح ويعزز وضوح المعلومات المالية ومصداقيتها أمام المستثمرين والجهات التنظيمية، وفي السياق ذاته أشار اتجاه آخر أنّ غياب أسواق نشطة لتحديد أسعار عادلة للنباتات الفردية يجعل تطبيق القيمة العادلة صعبًا، ما يجعل الاعتماد على التكلفة التاريخية أكثر واقعية وملاءمة، وأكد فريق من الخبراء أنّ هذا النموذج يعزز موثوقية القياس المالي رغم أنّه قد يقلل من الملاءمة في حالات التغيرات المفاجئة في

الإنتاج أو ظروف السوق، فيما أشار خبراء آخرون أنّ النموذج الدولي قائم على موضوعية أكبر وقابلية تطبيق عملية مقارنة بالقيمة العادلة التي تتطلب بيانات سوقية دقيقة وأسعار مرجعية نادرة.

وفيما يخص الجزائر، فقد شدد جميع الخبراء على أنّ السبب وراء عدم تبني هذا التغيير رسميًا لا يتعلق بالمبدأ نفسه، بل بـ بطء تحديث النظام المحاسبي المالي المكيّف وصعوبة انسجامه مع المعايير الدولية، وأوضحوا أنّه بالرغم من أنّ الواقع العملي في المؤسسات الفلاحية يعتمد أساسًا على التكلفة التاريخية، إلا أنّ النظام المحاسبي المكيف لم يُحدث ليواكب التغييرات الدولية، بسبب ضعف المعرفة بالمستجدات وصعوبة دمجها عمليًا.

يظهر هذا أن اعتماد نموذج التكلفة يمثل حلًا عمليًا وواقعيًا دوليًا لأنه يوازن بين الموضوعية وتقليل التقلبات، وفي الجزائر يبرز التحدي الأساسي في البعد المؤسسي والتنظيمي، فبينما تعتمد المؤسسات فعليًا على التكلفة التاريخية، يبقى النظام المحاسبي المالي المكيف غير متوافق مع المعايير الدولية، مما يحتم تحديثه لضمان موثوقية المعلومات المالية وشفافيتها، ويؤكد أنّ أي تبني مستقبلي للنموذج يحتاج إلى جهود تنظيمية ومؤسسية شاملة.

المطلب الرابع: المفاضلة بين نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الفلاحية في الجزائر

يمثل اختيار النموذج المحاسبي الأنسب لتقييم الأصول الفلاحية في الجزائر أحد أهم التحديات التي تواجه المحاسبين والمزارعين على حد سواء، فالأصول الفلاحية تخضع لعوامل متغيرة مثل التحولات البيولوجية، تقلبات الأسعار، وظروف المناخ، وهو ما يجعل مسألة قياس قيمتها المالية أمرًا معقدًا، في هذا السياق يوفر نموذج القيمة العادلة وسيلة لرسم صورة مالية أكثر واقعية، تعكس التغيرات اللحظية في الأسعار والتحولات البيولوجية للأصول، أما نموذج التكلفة التاريخية فيعتمد على بيانات فعلية ومستندات موثوقة، ويضمن ثبات المعلومات وسهولة التحقق منها، لكنه قد لا

يعكس بدقة التغيرات البيولوجية اللحظية، البيئة الجزائرية تضيف طبقة من التعقيد، إذ غالبًا ما تكون الأسواق غير منظمة، مما يجعل تطبيق القيمة العادلة تحديًا أكبر، في حين تمنح التكلفة التاريخية خيارًا أكثر عملية وملاءمة.

الفرع الأول: مدى موثوقية وملاءمة كل نموذج

أجمع جميع الخبراء على أن التكلفة التاريخية تعتبر الأكثر موثوقية في البيئة الجزائرية، نظرًا لاعتمادها على فواتير ومستندات يمكن تدقيقها بسهولة، مما يمنح المحاسبين ثقة أكبر عند إعداد القوائم المالية.

فقد أشار عدد من الآراء إلى أنّ تطبيق القيمة العادلة يواجه صعوبات بسبب غياب سوق نشطة وبيانات مرجعية دقيقة، في حين توفر التكلفة التاريخية صورة مالية واضحة وشفافة، كما اعتبر بعض الخبراء أنّ الاعتماد على التقديرات الذاتية في تحديد القيمة العادلة يقلل من مصداقية النتائج، وهو ما لا يحدث عند استخدام التكلفة التاريخية، في المقابل برز اتجاه آخر يرى أنّ القيمة العادلة تمنح المستثمرين صورة أكثر واقعية للوضع المالي الحالي، لكنها تتطلب خبرة واسعة وتقديرات دقيقة، وهو ما يمثل تحديًا في السياق الجزائري، ومن منظور مغاير شددت بعض الآراء على أنّ التكلفة التاريخية أكثر قابلية للتطبيق لأنها تستند إلى بيانات يمكن إثباتها بسهولة، بينما تظل القيمة العادلة أقل موثوقية في غياب سوق منظمة وواضحة.

من خلال تجميع هذه الآراء، يمكن استنتاج أن الاعتماد على التكلفة التاريخية في الجزائر يوفر للمحاسبين إطارًا عمليًا وموثوقًا أكثر، مع المحافظة على شفافية المعلومات، ومع ذلك تظهر القيمة العادلة كأداة مهمة لتقديم صورة أكثر ديناميكية للوضع المالي، لكنها تتطلب تطوير السوق وموارد بيانات دقيقة قبل أن تصبح قابلة للتطبيق بشكل موثوق، هذا يشير إلى أن النهج الأمثل قد

يكون تدريجيًا، يجمع بين الأمان المحاسبي للتكلفة التاريخية والاستفادة المتحكمة من القيمة العادلة عند توافر الشروط المناسبة.

الفرع الثاني: القدرة على عكس التحولات البيولوجية للأصول

يجمع الخبراء على أن التحولات البيولوجية للأصول الفلاحية تمثل عاملًا رئيسيًا يؤثر في اختيار نموذج القياس المناسب، وتتميز القيمة العادلة بقدرتها على عكس هذه التغيرات بشكل مباشر، حيث يمكن للمحاسب تقدير أثر نمو النباتات أو تغير الإنتاجية على القيمة المالية للأصل.

وأوضح عدة خبراء أن القيمة العادلة حتى عند غياب سوق نشطة يمكن تطبيقها بشكل تقديري باستخدام أساليب مثل التدفقات النقدية المخصومة أو عقود البيع المستقبلية، ما يمنح صورة آنية للتغيرات البيولوجية، في المقابل يرى اتجاه آخر إلى أنّ القياس بالقيمة العادلة يصبح أقل دقة عند غياب الأسعار المرجعية، بينما توفر التكلفة التاريخية ثباتًا وموضوعية، رغم أنها لا تعكس التغيرات اللحظية إلا عند التصرف في الأصل، بينما رجح عدة خبراء أن التكلفة التاريخية عملية وأكثر قابلية للتطبيق لكنها لا تعكس بدقة التحولات البيولوجية، مما قد يقلل من دقة تقييم الأداء المالي للأصول قصيرة الأجل.

من خلال هذه الآراء، يظهر أن لكل نموذج ميزاته الخاصة في السياق الجزائري؛ فالقيمة العادلة توفر صورة أكثر واقعية للتغيرات البيولوجية للأصول لكنها تتطلب بيانات دقيقة وخبرة لتقديرها، بينما تمنح التكلفة التاريخية استقرارًا وموضوعية في التقارير المالية، وهو أمر حيوي في بيئة تفتقر إلى أسواق نشطة وبيانات مرجعية دقيقة، وبالتالي يمكن الاستنتاج أن النهج الأمثل في الممارسة المحاسبية قد يكون مزيجًا تدريجيًا بين الاستفادة من القيمة العادلة لمتابعة التحولات البيولوجية، والحفاظ على الثبات المالي عبر التكلفة التاريخية عند غياب المعلومات الموثوقة.

الفرع الثالث: ملاءمة التطبيق وسهولة القبول

يجمع الخبراء على أن التكلفة التاريخية تحظى بقبول أوسع لدى المحاسبين والمزارعين، نظرًا لبساطتها وسهولة جمع البيانات المتعلقة بها، دون الحاجة إلى خبراء تقييم خارجيين أو بيانات سوقية دقيقة.

وأوضح عدة خبراء أن الإجراءات المتعلقة بالتكلفة التاريخية واضحة مما يقلل التكاليف ويزيد من قابلية التطبيق، كما ذهب فريق من الخبراء إلى أن اعتماد هذا النموذج يضمن استقرار النتائج ويكسب ثقة المحاسبين والسلطات الضريبية، في المقابل أشار بعض الخبراء أن البيانات المتوفرة من الفواتير والمصاريف تسهّل عملية التطبيق، على عكس القيمة العادلة التي تتطلب تقديرات مستمرة ومتابعة دقيقة للأسواق، ويرى اتجاه واسع أن التكلفة التاريخية تعكس الواقع المحاسبي والفلاحي في الجزائر، مما يجعلها الخيار الأنسب للتطبيق العملي على المستوى الوطني.

من خلال هذه الآراء، يتضح أن ملاءمة التطبيق وسهولة القبول تعدان عاملين جوهريين في اختيار نموذج القياس الأنسب، فالتكلفة التاريخية ببساطتها وقدرتها على توفير بيانات يمكن التحقق منها، تتوافق مع واقع السوق الجزائرية حيث تنقص الأسواق المنظمة والبيانات المرجعية الدقيقة، بينما تظل القيمة العادلة أكثر تعقيدًا وتتطلب موارد إضافية وخبرة متخصصة، مما يقلل من قابليتها للتطبيق على نطاق واسع في السياق المحلي، بالتالي يبدو أن الاعتماد على التكلفة التاريخية يمثل الخيار العملي والأكثر قابلية للتطبيق في البيئة الجزائرية الحالية.

الفرع الرابع: جدوى المقاربة المزدوجة

أجمع الخبراء على أن اعتماد مقاربة مزدوجة يمثل حلاً مناسبًا لتقييم الأصول الفلاحية في الجزائر، إذ يتيح الاستفادة من مزايا كل من القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، فالأصول قصيرة الأجل أو تلك التي تتوفر بشأنها مؤشرات سوقية واضحة يمكن قياسها بالقيمة العادلة لتعكس التغيرات البيولوجية وأسعار السوق الحالية، في حين تُقاس الأصول طويلة الأجل والمعقدة، مثل النباتات

الحاملة، بالتكلفة التاريخية لضمان الثبات والموثوقية، وأكد عدة خبراء أن هذا الدمج يعزز من قدرة القوائم المالية على تقديم صورة متوازنة تجمع بين الشفافية والواقعية من جهة، والاستقرار والموثوقية من جهة أخرى.

يظهر من خلال هذه الرؤية أن الجمع بين النموذجين يحقق نوعًا من التكيف مع خصوصيات البيئة الجزائرية، حيث يتيح التعامل مع القيود المرتبطة بضعف الأسواق المنظمة وغياب بيانات دقيقة، دون إغفال الحاجة إلى عكس التحولات البيولوجية التي تميز النشاط الفلاحي، وبهذا يصبح الحل المزدوج خيارًا عمليًا، يضمن التوازن بين متطلبات الشفافية المالية وضرورات الاستقرار المحاسبي.

خلاصة الفصل

أظهرت الدراسة الميدانية لمؤسسات كرفة محمد، شخشوخ مسعود، وGAC/ORAC أنّ الممارسة المحاسبية في القطاع الفلاحي الجزائري ما زالت بعيدة عن الأهداف التي حددها النظام المحاسبي المالي المكيّف، فبالرغم من وجود إطار محاسبي نظري يسمح بقياس الأصول البيولوجية وفق القيمة العادلة، إلا أن الواقع بيّن أنّ التكلفة التاريخية تظل الخيار الأكثر اعتمادًا، بسبب غياب سوق نشطة وشفافة للأصول البيولوجية، وبسبب محدودية التوجيهات العملية والتكوين الميداني للمحاسبين.

كما أظهر التحليل أنّ تنوع الأنشطة الفلاحية (زراعة نباتية، تربية حيوانية، وإنتاج دواجن) يفرض معالجات محاسبية متباينة، لكنها تتقاطع جميعًا في اعتماد منهج محافظ يركز على استقرار النتائج المالية أكثر من عكس القيمة الاقتصادية الحقيقية للأصول، وبذلك فإن المخطط المحاسبي المالي المكيف للفلاحة، رغم وضعه، لم يُطبق بشكل فعلي، وهو ما يجعل الفجوة قائمة بين النصوص والواقع العملي.

الفصل الرابع:

تصور عملي لتطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي في الجزائر

الفصل الرابع: تصور عملي لتطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي في الجزائر

التمهيد:

على الرغم من صدور النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي في جوان 2023، إلا أنه لم يدخل حيّز التنفيذ الفعلي إلى غاية اليوم، وذلك نتيجة صعوبات متعددة تتعلق بضعف التكوين ونقص الآليات العملية الكفيلة بتجسيده ميدانيًا، وانطلاقًا من أهمية هذا النظام في توفير معلومات محاسبية أكثر شفافية وملاءمة لخصوصيات النشاط الفلاحي، تم إعداد هذا الفصل في شكل تصور تطبيقي يهدف إلى تبيان كيفية معالجة الأصول البيولوجية النباتية والحيوانية وفق أحكامه.

هذا التصور لا يمثل تطبيقًا فعليًا بقدر ما يشكل محاولة علمية للتقريب بين الجانب النظري للنظام وبين واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات الفلاحية، بما يسمح باستشراف آليات التفعيل الممكنة مستقبلاً.

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للأصول النباتية في ظل النظام المحاسبي المالي المكيف

تكتسي الأصول النباتية في المؤسسات الفلاحية طابعًا خاصًا بحكم ارتباطها بالدورات الطبيعية للإنتاج الزراعي، وما يميزها من طول أو قصر دورة حياتها، واختلاف طرق الاستفادة منها بين المدى القصير والمدى الطويل، ولهذا السبب منحها النظام المحاسبي المالي المكيف معالجة محاسبية خاصة، تسمح بعرض وضعية دقيقة للأصول البيولوجية النباتية ونتائج استغلالها.

وفي هذا المبحث سنتناول مختلف الجوانب المحاسبية المتعلقة بهذه الأصول، بدءًا من كيفية إدراجها وتقييمها وفق النظام المحاسبي المالي، مرورًا بطرق إهتلاكها ومعالجة خسائر قيمتها، وصولًا إلى التطرق للمنتجات الزراعية الخاصة بها.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للنباتات الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي المكيف

تُعالج الأصول البيولوجية النباتية ذات الطابع الثابت في النظام المحاسبي المالي المكيف من خلال حسابين رئيسيين، الحساب (246) الخاص بالمزارع المعمّرة، والحساب (247) المخصص للنباتات الأخرى المثبتة، وتشمل الفئة الأولى المزارع التي بلغت مرحلة الإنتاج العادي وأصبحت قيد الاستغلال الفعلي، مثل بساتين الأشجار المثمرة، أما الفئة الثانية فتضم مختلف الأصول النباتية الطويلة الأجل التي لا تُدرج ضمن المزارع المعمرة التقليدية، مثل المشاتل المستديمة، المراعي، الغابات وبعض أنواع مزارع الأزهار.

ويتم تقييم هذه الأصول عند إدراجها في الحسابات على أساس القيمة الحقيقية المنقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، مع ضرورة التمييز بين الفترات التحضيرية التي تُصنّف خلالها المزارع ضمن الأصول الجارية قيد النضج، والفترات اللاحقة التي يبدأ فيها التصنيف ضمن الأصول المنتجة، كما يمكن أن تُنشأ هذه المزارع والنباتات المثبتة على أراضٍ تابعة للمستثمرة أو على أراضٍ

تابعة للغير بموجب عقود استغلال أو شراكة، ما يجعل المعالجة المحاسبية أكثر شمولاً وارتباطًا بالواقع الفلاحي.

الفرع الأول: الإدراج الأولي في الحسابات للمزارع المعمرة والنباتات الأخرى المثبتة

عند دخول مزرعة معمرة أو أي نوع آخر من النباتات المثبتة ضمن ملكية الكيان، يتم تسجيلها في الجانب المدين من الحساب 246 "المزارع المعمرة" أو الحساب 247 "النباتات الأخرى المثبتة"، أو أي حساب فرعي مناسب، وذلك على أساس قيمتها السوقية بعد خصم التكاليف المقدَّرة في نقطة البيع. وقد يكون هذا الإدراج ناتجًا عن عملية اقتناء مباشر أو عن مساهمة عينية.

وتشمل فئة "النباتات الأخرى المثبتة" الأصول البيولوجية التي لا تدخل ضمن المزارع المعمرة التقليدية، مثل المشاتل طويلة الأجل، بعض مزارع الأزهار، المراعي، الغابات وغيرها. ويمكن أن تكون هذه النباتات مزروعة على أراضٍ مملوكة للكيان أو على أراضٍ تابعة للغير.

ويُتبع في تسيير الحسابين 246 و247 نفس القواعد والإجراءات المحاسبية، سواء من حيث التقييم أو التسجيل أو التحويل، بما يضمن انسجام المعالجة المحاسبية لمختلف الأصول البيولوجية المثبتة.

1) الادراج الأولي في الحسابات الناجم عن الاقتناء

- **الادراج الأولي في الحسابات الناجم عن الاقتناء بمقابل**

عندما تقتني مؤسسة أصولاً بيولوجية نباتية، مثل المزارع المعمّرة أو النباتات الأخرى المثبتة، فإن النظام المحاسبي المالي المكيف يحدد وجوب إدراجها في الحساب المناسب، أي الحساب (246) بالنسبة للمزارع المعمّرة أو الحساب (247) بالنسبة للنباتات الأخرى، ويكون التقييم عند التسجيل الأولي على أساس القيمة الحقيقية الصافية بعد خصم التكاليف المقدّرة للبيع، وليس فقط على أساس سعر الشراء، ويعني ذلك أن المؤسسة تقوم بمقارنة سعر الاقتناء مع القيمة الحقيقية لتحديد الفارق

بينهما، بحيث يمكن أن يُسجل هذا الفارق كأرباح إذا كانت القيمة الحقيقية أعلى، أو كخسائر إذا كانت أقل.

في حالة اقتنت مؤسسة بستان برتقال مصنف ضمن المزارع المعمّرة بمبلغ 7.200.000 دج، غير أن التقييم أظهر أن القيمة الحقيقية الصافية تبلغ 7.500.000 دج. وعليه، تم إدراج البستان في الحساب 246 بالقيمة الحقيقية، مع توجيه الفرق البالغ 300.000 دج إلى الحساب 758 باعتباره أرباحاً مرتبطة بالقيمة العادلة، كما يلي:

246		ح/مزارع معمرة بستان برتقال	7.500.000	
	404	ح/ موردو التثبيتات		7.200.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية		300.000
		إثبات اقتناء مزرعة معمرة بمقابل		

وفي نفس الفترة، اقتنت المؤسسة مشتلاً طويل الأجل للأزهار يندرج ضمن النباتات الأخرى المثبتة بمبلغ 2.800.000 دج، في حين لم تتجاوز قيمته الحقيقية 2.600.000 دج. وهنا، سُجّل الأصل في الحساب 247 بالقيمة الحقيقية، بينما اعتُبر الفرق (200.000 دج) خسارة محاسبية أُدرجت في الحساب 658، كما يلي:

247		ح/مشاتل أزهار	2.600.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية	200.000	
	404	ح/ موردو التثبيتات		2.800.000
		إثبات اقتناء مشاتل أزهار بمقابل		

- **الادراج الأولي في الحسابات الناجم عن الاقتناء مجانا**

في بعض الحالات قد تتحصل المؤسسة على أصول بيولوجية دون مقابل، سواء في إطار هبة، دعم حكومي أو تنازل من طرف آخر، وفي هذه الوضعية يُعتمد أساساً على القيمة الحقيقية الصافية بعد خصم التكاليف المقدّرة في نقطة البيع لإدراج الأصل ضمن ممتلكات المؤسسة، مع

توجيه نفس القيمة إلى الحساب (758) "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، وذلك على اعتبار أن الأصل المتحصل عليه يمثل إيراداً تحقق للمؤسسة دون مقابل مالي، فإذا تحصلت المؤسسة على بستان نخيل مصنف ضمن المزارع المعمّرة قدرت قيمته الحقيقية بـ 6.000.000 دج، إضافة إلى غابة أشجار صنوبر مصنفة ضمن النباتات الأخرى المثبتة قدرت قيمتها الحقيقية بـ 4.500.000 دج، فإن المعالجة المحاسبية تكون كما يلي:

246		ح/بستان نخيل	6.000.000	
247		ح/غابة أشجار صنوبر	4.500.000	
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية		10.500.000
		إثبات اقتناء أشجار مجانا		

2) حالة اقتناء مزرعة مكونة من أرض وأشجار

عند اقتناء مؤسسة لمزرعة متكاملة تضم أرضاً وأشجاراً مثمرة، إضافة إلى غابة أو مشتل طويل الأجل، يفرض النظام المحاسبي المكيف التمييز بين العناصر المكوِّنة للأصل، فالأرض تُدرج في الحساب 211 "أراضٍ فلاحية"، بينما تُسجَّل الأشجار ضمن الحساب 246 "المزارع المعمّرة"، وتُثبت الغابة أو المشتل في الحساب 247 "النباتات الأخرى المثبتة"، ويعتمد التسجيل على القيمة السوقية لكل مكوّن بتاريخ الاقتناء، مع معالجة الفروق بين السعر المدفوع والقيمة الحقيقية للأصول البيولوجية (باستثناء الأرض) في حسابي 758 أو 658، تبعاً لطبيعة الفرق.

فإذا قامت المؤسسة باقتناء مزرعة زيتون وغابة صنوبر بمبلغ إجمالي قدره 15.000.000 دج، فقد وُزِّع هذا المبلغ على النحو الآتي أرض فلاحية بقيمة 6.000.000 دج، أشجار زيتون بقيمة 5.000.000 دج، وغابة صنوبر بقيمة 4.000.000 دج، غير أن عملية التقييم أظهرت أن القيم الحقيقية للعناصر كانت أعلى من قيمتها التقديرية عند الاقتناء، حيث بلغت قيمة أشجار الزيتون 5.200.000 دج، وغابة الصنوبر 4.100.000 دج، في حين ظلت قيمة الأرض ثابتة عند

6.000.000 دج، وبذلك بلغ مجموع القيم الحقيقية 15.300.000 دج، أي بزيادة قدرها 300.000 دج عن السعر المدفوع، وهو فارق إيجابي يعكس أرباحاً محاسبية تُسجَّل في الحساب 758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، ويسجل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

211		ح/أراضي فلاحية	6.000.000	
246		ح/مزرعة زيتون	5.200.000	
247		ح/غابة الصنوبر	4.100.000	
	404	ح/ موردو التثبيتات		15.000.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية		300.000
		إثبات اقتناء أرض وأشجار		

ولو أظهر التقييم أن القيمة الحقيقية للأشجار والغابة تقل عن السعر المدفوع، وليكن مثلاً 4.000.000 دج لأشجار الزيتون و3.800.000 دج لغابة الصنوبر، فإن مجموع القيم الحقيقية يصبح 13.800.000 دج فقط، وهو أقل من المبلغ الإجمالي المدفوع، وهنا يُعتبر الفرق (1.200.000 دج) خسارة تُسجّل في الحساب 658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، ويكون القيد كما يلي:

211		ح/أراضي فلاحية	6.000.000	
246		ح/مزرعة زيتون	4.000.000	
247		ح/غابة الصنوبر	3.800.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية	1.200.000	
	404	ح/ موردو التثبيتات		15.000.000
		إثبات اقتناء أرض وأشجار		

3) الادراج الأولي في الحسابات الناتج عن مساهمة بالأموال الخاصة

في إطار تعزيز رأس المال بأصول إنتاجية ذات طابع فلاحي، قد تتحصل المؤسسة على مساهمات من الشركاء على شكل بساتين أو مزارع معمّرة، وطبقاً لأحكام النظام المحاسبي المالي المكيّف، يُعتمد عند التقييم على القيمة السوقية الصافية بعد خصم التكاليف المقدّرة في نقطة البيع، وليس على القيمة التي يصرح بها المساهم، فإذا قدّر المساهم قيمة البستان بمبلغ 4.000.000 دج، وأظهرت عملية التقييم أن القيمة الحقيقية للبستان بلغت 4.300.000 دج، يُدرج الأصل في الحساب (246) "المزارع المعمّرة" بالقيمة الحقيقية، مع تسجيل فارق التقييم البالغ 300.000 دج كإيراد في الحساب (758) "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، ويكون القيد المحاسبي كالآتي:

246		ح/المزارع المعمرة	4.300.000	
	101	ح/أموال الخاصة		4.000.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية		300.000
		إثبات اقتناء مزرعة معمرة بمساهمة		

أما إذا كانت قيمة البستان المقدّرة من طرف لجنة التقييم لا تتجاوز 3.700.000 دج، أي أقل من مبلغ المساهمة المعلن من الشريك (4.000.000 دج)، فإن الفارق البالغ 300.000دج يُعتبر خسارة تُحمَّل على الحساب 658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، مع تسجيل القيد التالي:

246		ح/المزارع المعمرة	3.700.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية	300.000	
	101	ح/أموال الخاصة		4.000.000
		إثبات اقتناء مزرعة معمرة بمساهمة		

الفرع الثاني: إدراج خروج المزارع المعمرة في الحسابات

1) الخروج بدافع البيع

يُعدّ التنازل عن الأصول البيولوجية النباتية، سواء كانت مزرعة معمّرة أو نباتات أخرى مثبتة، من العمليات المحاسبية الدقيقة التي تتطلب مقارنة متواصلة بين ثلاثة عناصر، القيمة الدفترية للأصل، القيمة الحقيقية عند تاريخ التنازل، وسعر البيع الفعلي، ويتيح النظام المحاسبي المالي المكيّف تسجيل الفروقات الناتجة بدقة، سواء في شكل فائض أو نقص، أو كربح أو خسارة ناتج عن تغيرات القيمة الحقيقية.

إذا كان سعر البيع أعلى من القيمة الحقيقية، والقيمة الحقيقية أعلى من القيمة الدفترية، فإن الأصل البيولوجي يحقق أرباحًا مزدوجة، فائضًا عملياتيًا ناتجًا عن بيع الأصل بسعر أعلى من قيمته الحقيقية، وربحًا غير محقق يعكس الفرق بين القيمة الحقيقية والقيمة الدفترية، في مؤسسة تم تسجيل مزرعة زيتون بقيمة دفترية قدرها 4.500.000 دج، وقدّرت قيمتها الحقيقية عند التنازل بـ 4.800.000 دج، بينما بلغ سعر البيع الفعلي 5.000.000 دج، فيُسجّل فائض عملياتي قدره 200.000 دج وربح ناتج من تغيرات القيمة الحقيقية بقيمة 300.000 دج، ويسجّل وفق القيد التالي:

462		ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	5.000.000	
	246	ح/المزارع المعمرة		4.500.000
	734	ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية		300.000
	751	ح/فائض القيمة الناتج عن خروج الأصول		200.000
		إثبات خروج مزرعة زيتون		

إذا كان سعر البيع أقل من القيمة الحقيقية، والقيمة الحقيقية أعلى من القيمة الدفترية، فإن المزارع المعمرة أو النباتات الأخرى تسجّل خسارة عملياتية نتيجة البيع بسعر أقل من القيمة الحقيقية، بينما يظهر ربح ناتج عن تغيرات القيمة الحقيقية الذي يعكس الفرق بين القيمة الحقيقية والقيمة الدفترية، في المؤسسة تم تسجيل مشتّل طويل الأجل بقيمة دفترية قدرها 3.200.000 دج، وقدّرت

قيمته الحقيقية عند التنازل بـ 3.400.000 دج، وبلغ سعر البيع 3.300.000 دج، فتُسجّل خسارة عملياتية قدرها 100.000 دج مقابل ربح ناتج عن تغيرات القيمة الحقيقية بقيمة 200.000 دج، ويسجّل وفق القيد التالي:

462		ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	3.300.000	
652		ح/نواقص القيمة الناتج عن خروج الأصول	100.000	
	247	ح/النباتات الأخرى المثبتة		3.200.000
	734	ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية		200.000
		إثبات خروج المشاتل		

إذا كان سعر البيع أعلى من القيمة الحقيقية، والقيمة الحقيقية أقل من القيمة الدفترية، فإن الأصل البيولوجي يظهر أرباحًا عملياتية نتيجة البيع بسعر أعلى من القيمة الحقيقية، لكنها تقابل بخسارة ناتجة عن تغيرات القيمة الحقيقية، ما يعكس تدهور القيمة السوقية للأصل قبل التنازل، في المؤسسة تم تسجيل مزرعة زيتون بقيمة دفترية قدرها 4.500.000 دج، وقدّرت قيمتها الحقيقية عند التنازل بـ 4.400.000 دج، وبلغ سعر البيع 4.600.000 دج، فيُسجّل فائض عملياتي قدره 200.000 دج مقابل خسارة ناتجة عن تغيرات القيمة الحقيقية بقيمة 100.000 دج، ويسجّل وفق القيد التالي:

462		ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	4.600.000	
658		ح/خسارة عن القيمة الحقيقية	100.000	
	246	ح/المزارع المعمرة		4.500.000
	751	ح/فائض القيمة الناتج عن خروج الأصول		200.000
		إثبات خروج مزرعة زيتون		

إذا كان سعر البيع أقل من القيمة الحقيقية، والقيمة الحقيقية أقل من القيمة الدفترية، فإن هذه الوضعية تجمع بين خسارة عملياتية وخسارة ناتجة عن تغيرات القيمة الحقيقية، ما يعكس أثر

العملية السلبي المزدوج على النتائج المالية للنباتات المثبتة الأخرى. في المؤسسة، تم تسجيل مشتّل طويل الأجل بقيمة دفترية قدرها 3.200.000 دج، وقدّرت قيمته الحقيقية عند التنازل بـ 3.100.000 دج، وبلغ سعر البيع 3.000.000 دج، فتُسجّل خسارة عملياتية قدرها 100.000 دج مقابل خسارة ناتجة عن تغيرات القيمة الحقيقية بقيمة 100.000 دج، ويسجّل وفق القيد التالي:

462		ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	3.000.000	
652		ح/نواقص القيمة الناتج عن خروج الأصول	100.000	
658		ح/خسارة عن القيمة الحقيقية	100.000	
	247	ح/المزارع المعمرة		3.200.000
		إثبات خروج المشاتل		

2) الخروج بدافع حصاد / جني المنتجات الناتجة عن توقف العمليات الحيوية للمزرعة

عند توقف العمليات الحيوية للمزرعة نتيجة قطع الأشجار، تقوم المؤسسة بإثبات الناتج المتحصل عليه من الأصل البيولوجي ذي المصدر النباتي على أساس القيمة السوقية الصافية، أي بعد خصم التكاليف المقدّرة عند نقطة البيع، ثم تتم مقارنة هذه القيمة بالقيمة الدفترية للأصل، وذلك لتحديد ما إذا كان الفارق الناتج يمثل ربحًا محققًا أو خسارة محققة.

في حالة قطع شجرة زيتون مُصنّفة ضمن الحساب 246 "المزارع المعمّرة"، ونتج عن ذلك إنتاج يُقدَّر بقيمة سوقية تبلغ 1.800.000 دج، في حين أن القيمة الدفترية للأصل تبلغ 1.750.000 دج، فإن الفرق الموجب البالغ 50.000 دج يُعتبر ربحًا ناتجًا عن إعادة التقييم أو الإنتاج المحقق، يُسجَّل هذا الربح في الجانب الدائن من الحساب 734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية"، بينما يُحوَّل الأصل بالقيمة الدفترية إلى الحساب 246، ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

3523		ح/منتوجات زراعية تامة من مصدر نباتي	1.800.000	
	246	ح/المزارع المعمرة		1.750.000

	734	ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية إثبات خروج المزارع الزيتون		50.000

أما إذا بلغت القيمة السوقية للمنتجات الناتجة أقل من القيمة الدفترية، كما في مشتل نباتات زينة مصنّف ضمن الحساب 247 "النباتات المثبتة الأخرى"، حيث بلغت القيمة السوقية بعد خصم التكاليف 950.000 دج مقابل قيمة دفترية 1.000.000 دج، يُسجّل الفرق البالغ 50.000 دج كخسارة ناتجة عن تغيرات القيمة الحقيقية في الجانب المدين من الحساب 734، بينما يُسجّل الأصل الدفتري في الحساب 247، ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

3523		ح/منتوجات زراعية تامة من مصدر نباتي	950.000	
658		ح/خسارة عن القيمة الحقيقية	50.000	
	247	ح/النباتات المثبتة الاخرى		1.000.000
		إثبات خروج المشاتل		

3) الخروج نتيجة التلف والكوارث والمصادرة

عند تعرض الأصول النباتية للتلف الناتج عن الكوارث الطبيعية أو المصادرة، يتم إخراجها من أصول المؤسسة على أساس القيمة المسجلة في الدفاتر، مع مراعاة أي تعويض مستلم أو متوقع يمكن تقديره بثقة، هذه المعالجة المحاسبية تضمن انعكاس أثر الخسارة بدقة في القوائم المالية، سواء تعلق الأمر بالمزارع المعمّرة أو النباتات المثبتة الأخرى.

إذا تعرضت مزرعة زيتون مسجلة في الحساب 246 بقيمة دفترية 2.500.000 دج لأضرار نتيجة عاصفة قوية، وتم تقدير التعويض المستلم أو المتوقع بمبلغ 1.000.000 دج على شكل شيك بنكي، يصبح القيد المحاسبي كالتالي:

67		ح/عناصر استثنائية أعباء على المزارع	1.500.000	
512		ح/حسابات البنوك الجارية	1.000.000	
	246	ح/مزرعة زيتون		2.500.000

		إثبات خروج مزرعة زيتون		

إذا تعرّض مشتل نباتات زينة طويل الأجل مسجّل في الحساب 247 بقيمة دفترية 1.200.000 دج لتلف جزئي نتيجة موجة صقيع، وتم تقدير التعويض المتوقع على شكل شيك بنكي بمبلغ 500.000 دج، يُسجَّل القيد المحاسبي التالي:

67		ح/عناصر استثنائية أعباء على المزارع	700.000	
512		ح/حسابات البنوك الجارية	500.000	
	247	ح/مشاتل الزينة		1.200.000
		إثبات خروج مشاتل الزينة		

الفرع الثالث: الإدراج في الحسابات عند كل نهاية الفترة المالية

خلال السنة المالية، تتحمل المؤسسة التكاليف العادية المرتبطة بإنتاج بستان زيتون مصنف ضمن الحساب 246 "المزارع المعمّرة"، وقد بلغت هذه التكاليف 1.200.000 دج، عند نهاية السنة تمت مقارنة القيمة الدفترية بعد إضافة التكاليف بالقيمة الحقيقية المنقوصة من التكاليف المقدرة في نقطة البيع، فتبين أن القيمة الحقيقية لبستان البرتقال بلغت 5.500.000 دج مقابل تكلفة إجمالية 5.400.000 دج، أي بزيادة 100.000 دج تُسجَّل كإيراد في الحساب 758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، ويكون القيد المحاسبي:

246		ح/بستان برتقال	1.200.000	
	734	ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية		1.200.000
		إثبات تكاليف العادية للمزارع المعمرة		
246		ح/بستان برتقال	100.000	
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية		100.000
		إثبات زيادة الناتجة عن القيمة العادلة		

بالنسبة لمشتل نباتات زينة المصنف ضمن الحساب 247 "النباتات المثبتة الأخرى"، تكبدت المؤسسة تكاليف عادية قدرها 500.000 دج، وعند تقييم المشتل في نهاية السنة بلغت القيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدرة 1.950.000 دج مقابل تكلفة إجمالية 2.000.000 دج، أي بانخفاض 50.000 دج يُسجَّل كخسارة في الحساب 658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، مع القيد المحاسبي التالي:

247		ح/نباتات الزينة	500.000	
	734	ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية		500.000
		إثبات تكاليف العادية للمزارع المعمرة		
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية	50.000	
	247	ح/نباتات الزينة		50.000
		إثبات إنخفاض الناتج عن القيمة العادلة		

الفرع الرابع: الإدراج في الحسابات للتحويل من حساب إلى حساب آخر

عند تحويل الأصول النباتية من حساب قيد التنفيذ إلى طور الإنتاج، سواء كانت مزرعة معمّرة مسجلة في الحساب 246 أو نباتات أخرى مثبتة طويلة الأجل في الحساب 247، تُدرج القيمة في الحساب المخصص وفق القيمة الدفترية للأصل أو القيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدّرة في نقطة البيع، حيث يُسجّل الفرق الموجب في الحساب 734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية" بينما يُسجّل الفرق السالب في الحساب 658 "خسارة عن القيمة الحقيقية".

فإذا كانت مزرعة زيتون قيد الإنجاز مسجلة في الحساب 24601 بقيمة 2.000.000 دج وتم تحويلها إلى مزرعة جارية في الحساب 24602، مع تقييم القيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف بـ 2.100.000 دج، يظهر فارق 100.000 دج كزيادة في القيمة، ويتم تسجيله في الحساب 734 على النحو التالي:

24602		ح/المزارع زيتون الجارية	2.100.000	
	24601	ح/ المزارع زيتون قيد التنفيذ		2.000.000
	734	ح/ الإنتاج المثبت للأصول		100.000
		تحويل المزارع زيتون من قيد التنفيذ الى جارية		

أما إذا كانت القيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف أقل من القيمة الدفترية، كما في تحويل مشتل نباتات زينة طويل الأجل من 24701 إلى 24702 بقيمة دفترية 1.500.000 دج وقيمة حقيقية بعد خصم التكاليف 1.400.000 دج، يُسجَّل الفارق كخسارة في الحساب 658 على النحو التالي:

24702		ح/النباتات الاخرى المثبتة	1.400.000	
658		ح/خسائر عن القيمة الحقيقية	100.000	
	24701	ح/النباتات الاخرى قيد التنفيذ		1.500.000
		تحويل النباتات الأخرى من قيد التنفيذ الى جارية		

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإهتلاك وخسائر القيمة للأصول النباتية الثابتة

تُعد الأصول البيولوجية النباتية التي يتم تقييمها بالقيمة الحقيقية مخصومًا منها التكاليف المقدّرة في نقطة البيع غير خاضعة للإهتلاك، نظرًا لطبيعة تقييمها المستمر عند كل إقفال سنوي.

أما في الحالات التي يتعذّر فيها قياس القيمة الحقيقية بشكل موثوق، يتم اللجوء إلى تقييم هذه الأصول البيولوجية على أساس التكلفة، مع خصم الإهتلاكات المتراكمة وخسائر انخفاض القيمة المحتملة.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للإهتلاك الأصول النباتية

يُطبَّق الإهتلاك على النباتات الناضجة، سواء كانت مزرعة معمّرة أو نباتات أخرى مثبتة، في الحالات التي يعتمد فيها الكيان طريقة التقييم على أساس التكلفة القابلة للإهتلاك، تُحدَّد المدة النفعية لكل أصل بناءً على تقديرات الخبراء والفنيين المتخصصين داخل المؤسسة، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة النباتات وعمرها الإنتاجي.

يُحتسب مبلغ الإهتلاك انطلاقًا من القيمة المثبتة للأصل بعد خصم أي قيمة متبقية واحتساب التناقص المحتمل في القيمة، وهو يعكس الاستهلاك الاقتصادي الفعلي للنباتات خلال الفترة المالية، ويضمن تطابق القيم المسجلة في الدفاتر مع الواقع الاقتصادي للمزرعة أو المشتل، تم تسجيل إهتلاك مزرعة زيتون مسجلة في الحساب 246 بقيمة مثبتة 4.500.000 دج، حيث تم احتساب مدة نفعية 50 سنة، ليصبح مبلغ الإهتلاك السنوي 90.000 دج، وفق القيد المحاسبي التالي:

681		ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	90.000	
	2846	ح/ إهتلاك مزرعة زيتون		90.000
		إثبات إهتلاك مزرعة زيتون		

كما تم تسجيل إهتلاك مشتل نباتات زينة طويل الأجل مسجل في الحساب 247 بقيمة مثبتة 1.200.000 دج، مع مدة نفعية 10 سنوات، ليصبح الإهتلاك السنوي 120.000 دج، وفق القيد التالي:

681		ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	120.000	
	2847	ح/ إهتلاك مشاتل زينة		120.000
		إثبات إهتلاك مشاتل زينة		

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لخسائر القيمة على الأصول البيولوجية النباتية

تُعدّ خسائر القيمة من أبرز التعديلات المحاسبية التي تهدف إلى عكس التغيرات غير المتوقعة في القيمة الاقتصادية للأصول النباتية طويلة الأجل، سواء تعلّق الأمر بالمزارع المعمّرة أو

النباتات الأخرى المثبتة، ويأتي هذا التعديل خاصة في حالة اعتماد الكيان الفلاحي نموذج التكلفة كأساس للتقييم، حيث يُلزم النظام المحاسبي المالي المكيف بإعادة النظر في القيمة الدفترية كلما ظهرت مؤشرات موضوعية تدل على انخفاض جوهري في القيمة الحقيقية للأصل، مثل التراجع في الطاقة الإنتاجية، أو ظهور أمراض نباتية، أو حدوث ظروف مناخية أثرت سلبًا على الجدوى الاقتصادية للمزرعة أو المشتل.

يُثبت الانخفاض المحقق من خلال تسجيل خسارة القيمة في الحسابات، فإذا كانت مزرعة زيتون مصنّفة في الحساب 246 بقيمة دفترية 3.000.000 دج، وأظهرت الخبرة تراجع قيمتها إلى 2.600.000 دج نتيجة أمراض مستعصية، فإن الخسارة البالغة 400.000 دج تُسجَّل بالقيد المحاسبي التالي:

681		ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	400.000	
	2946	ح/ خسارة القيمة على مزرعة زيتون		400.000
		إثبات خسارة القيمة على مزرعة زيتون		

وينطبق نفس الإجراء على النباتات الأخرى المثبتة ضمن الحساب 247، فإذا أظهر مشتل نباتات زينة طويل الأجل بقيمة دفترية 1.200.000 دج تراجعًا في قيمته الحقيقية إلى 1.000.000 دج، فإن خسارة القيمة البالغة 200.000 دج تُسجَّل بنفس المنهجية وفق القيد التالي:

681		ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	200.000	
	2947	ح/ خسارة القيمة على مشاتل زينة		200.000
		إثبات خسارة القيمة على مشاتل زينة		

أما في حال تحسن الظروف الإنتاجية أو السوقية لاحقًا، مما يؤدي إلى استرجاع جزء أو كل خسارة القيمة السابقة، فإن النظام المحاسبي المالي المكيف يفرض تسجيل استرجاع الخسارة في

الجانب الدائن، فإذا استرجعت مزرعة الزيتون 150.000 دج من خسائرها السابقة، يُثبت القيد كما يلي:

2946		ح/خسارة القيمة على المزارع المعمرة	150.000	
	781	ح/استرجاعات عن خسائر القيمة المزارع المعمرة		150.000
		إثبات استرجاع خسارة القيمة على المزارع المعمرة		

وينطبق نفس الإجراء على النباتات الأخرى المثبتة ضمن الحساب 247، وتسجل بنفس المنهجية.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمنتوجات الزراعية الجاري انجازها من مصدر نباتي

تُعد المنتجات الزراعية الجارية الإنجاز ذات المصدر النباتي من المكوّنات المحاسبية المهمة في المؤسسات الفلاحية، إذ تعكس الجهود المبذولة خلال دورة الإنتاج قبل الوصول إلى مرحلة الحصاد، ويكتسي تقييم هذه المنتجات أهمية خاصة لارتباطه المباشر بالقيمة الحقيقية للمحاصيل في تاريخ الجرد، كما يُسهم هذا التقييم في إظهار صورة دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وإبراز أثر كل من التكاليف الإنتاجية والتقلبات السوقية على قيمة الأصول البيولوجية.

الفرع الأول: إدراج المنتجات الزراعية الجارية الإنجاز ذات المصدر النباتي

طبقًا لمقتضيات النظام المحاسبي المالي المكيف تُقيَّم هذه المنتجات بالقيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدّرة في نقطة البيع، ويُدرج هذا التقييم في الحساب 3322 "منتوجات نباتية جارية الإنجاز".

ويشمل هذا الحساب بوجه خاص المحاصيل التي لا تزال مرتبطة بالأصل البيولوجي عند تاريخ الجرد، مثل الثمار العالقة على الأشجار أو الجذور المزروعة في التربة ولم يتم جنيها بعد، كما يتضمن أيضًا النباتات الصغيرة في المشاتل التي لا تزال في طور التكوين ولم تبلغ بعد مرحلة الإنتاج التجاري، إلى جانب ذلك يُدرج في نفس الحساب بند "التسبيقات على المحاصيل"، وهو يمثل

مجموع المصاريف والأعباء التي تم الالتزام بها خلال السنة المالية أو الفترة المحاسبية، والمتعلقة بمحصول لم يتحقق فعليًا إلا بعد إقفال السنة المالية المعنية.

الفرع الثاني: تقييم عند إقفال الحسابات (نهاية السنة المالية)

مع نهاية السنة المالية، يفرض النظام المحاسبي المالي المكيف إعادة تقييم المنتجات النباتية الجارية الإنجاز، بما في ذلك المحاصيل المعلقة أو الشتلات قيد النمو، وكذلك التسبيقات الموجهة للمحاصيل المستقبلية، وذلك على أساس القيمة الحقيقية مخصومة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، ويتيح هذا التقييم عكس الوضعية الحقيقية للكيان الفلاحي في قوائمه المالية، من خلال التمييز بين التغيرات الناتجة عن الأعباء العادية المترتبة عن عملية الإنتاج والتغيرات الناجمة عن تقلبات السوق.

فعندما تنشأ الزيادة في قيمة المنتجات من التكاليف التي التزمت بها المؤسسة خلال الفترة، كتكاليف الري أو التسميد أو الخدمات التقنية، فإنها تثبت محاسبيًا ضمن الحساب 3322 "المنتوجات الزراعية الجارية الإنجاز من مصدر نباتي" في الجانب المدين مقابل الحساب 725 "تغير المخزونات الزراعية الجارية من مصدر نباتي" في الجانب الدائن، مما يعكس أثر النشاط الإنتاجي الداخلي على نمو المحصول، فإذا أنفقت مستثمرة فلاحية 400.000 دج على صيانة مزرعة عنب ما زالت في طور الإنتاج، فإن هذا المبلغ يُدرج وفق القيد:

3322		ح/المنتوجات الزراعية الجاري انجازها	400.000	
	725	ح/تغير المخزونات الزراعية الجارية		400.000
		إثبات قيد زيادة المنتوجات الزراعية		

أما إذا كان التغير في القيمة راجعًا إلى عوامل خارجية مرتبطة بالسوق، مثل ارتفاع أسعار المنتجات عند تاريخ الجرد، فإن الفارق يعترف به كربح مرتبط بالقيمة الحقيقية للأصول البيولوجية، بحيث يسجل في الحساب 3322 مقابل الحساب 758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول

البيولوجية"، فإذا قُدِّرت القيمة السوقية لمحصول العنب في نهاية السنة بـ 200.000 دج نتيجة ارتفاع الأسعار، فإن هذا الفارق يُدرج وفق القيد:

3322		ح/المنتوجات الزراعية الجاري انجازها	200.000	
	758	ح/ أرباح على القيمة الحقيقية		200.000
		إثبات زيادة قيمة المنتوجات الزراعية جاري إنجازها		

الفرع الثالث: تقييم أثناء عملية الحصاد

يُعتبر الحصاد محطة أساسية في الدورة الفلاحية ليس فقط لأنه يمثل لحظة جني المحصول بل لأنه يشكل أيضًا لحظة محاسبية مهمة، ففي هذه المرحلة تُحوَّل المنتجات الزراعية التي كانت قيد النمو إلى منتجات تامة وذلك استنادًا إلى المبالغ المسجلة مسبقًا في الدفاتر، وهذا التحويل يُبرز الانتقال من مرحلة الزرع والعناية إلى مرحلة الجني، وفي هذه المرحلة ينبغي مقارنة القيمة المثبتة في الحسابات مع القيمة الحقيقية للمحصول بعد خصم التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وهي مقارنة قد تكشف عن فروقات، سواء بخسارة أو ربح.

فعندما تكون القيمة الحقيقية أدنى من القيمة الدفترية، يظهر فارق سلبي يُسجَّل كخسارة في الحساب 658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، فإذا كان المبلغ المثبت في الحساب 3322 يساوي 1.200.000 دج بينما لم تتجاوز القيمة الحقيقية بعد الحصاد 1.100.000 دج، فإن الفرق البالغ 100.000 دج يعكس خسارة تُثبت وفق القيد:

3523		ح/المنتوجات الزراعية المصنعة	1.100.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية	100.000	
	3322	ح/المنتوجات الزراعية الجاري انجازها		1.200.000
		إثبات قيد التحويل		

أما في حال كانت القيمة الحقيقية أعلى من المبلغ المثبت نتيجة للتكاليف العادية التي التزمت بها المؤسسة خلال دورة الإنتاج، فإن الفارق يُعتبر زيادة طبيعية في قيمة المخزون ويُسجَّل

في الحساب 725 "تغير المخزونات الجارية (نباتية)"، فلو بلغت القيمة الحقيقية 1.250.000 دج مقابل قيمة دفترية قدرها 1.200.000 دج، فإن الزيادة البالغة 50.000 دج تُثبت بالشكل التالي:

3523		ح/المنتوجات الزراعية المصنعة	1.250.000	
	3322	ح/المنتوجات الزراعية الجاري إنجازها		1.200.000
	725	ح/تغير المخزونات الجارية (نباتية)		50.000
		إثبات قيد التحويل		

وإذا ارتفعت القيمة الحقيقية نتيجة لتقلبات السوق وظروف العرض والطلب، فإن الفارق يُسجَّل كأرباح محققة من إعادة التقييم في الحساب 758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، فإذا قدّرت قيمة المحصول عند الحصاد بـ 1.350.000 دج مقابل قيمة دفترية قدرها 1.200.000 دج، يكون الفارق الإيجابي 150.000 دج ويُعالج محاسبياً كما يلي:

3523		ح/المنتوجات الزراعية المصنعة	1.350.000	
	3322	ح/المنتوجات الزراعية الجاري إنجازها		1.200.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية		150.000
		إثبات قيد التحويل		

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للمنتوجات المصنعة الفلاحية

المنتوجات المصنّعة من مصدر نباتي تشمل تلك الناتجة إما عن استغلال مستمر لأصل بيولوجي نباتي، مثل الزيتون أو الفواكه أو حطب التدفئة، أو عن توقف النشاط الحيوي للنبات، كما في حالة القمح، الذرة، أو الأخشاب المستخرجة من جذوع الأشجار، وتُدرج هذه المنتوجات في الحساب 3523 "المنتوجات الفلاحية المصنّعة من أصل نباتي".

الفرع الأول: الإدراج الأولي في الحسابات

يمثل الإدراج الأولي للمنتوجات الزراعية محطة محاسبية جوهرية في الدورة الفلاحية، حيث يُترجم الانتقال من النشاط البيولوجي المرتبط بالنمو والإنتاج إلى مرحلة الاعتراف المحاسبي

بالمنتوجات باعتبارها أصولًا قابلة للتسويق، ويستند هذا الإدراج إلى المبدأ العام القاضي بالقياس على أساس القيمة الحقيقية مخصومة منها التكاليف المقدّرة في نقطة البيع، بما يسمح بأن تعكس القوائم المالية القيمة الاقتصادية الفعلية للنشاط الزراعي.

عندما تكون المنتوجات ناتجة عن نشاط متكرر لأصل بيولوجي نباتي، مثل أشجار الزيتون أو الفواكه أو الغابات المخصّصة لإنتاج الحطب، فإن تقييمها يتم بالقيمة الحقيقية بعد خصم تكاليف البيع، فإذا بلغت التكاليف الفعلية التي تحملتها المؤسسة 1.200.000 دج، بينما قدرت القيمة الحقيقية للمنتوج بعد خصم التكاليف بـ 1.500.000 دج، فإن الفارق الموجب البالغ 300.000 دج يُعالج كربح على القيمة الحقيقية. في هذه الوضعية، تُثبت القيمة الإجمالية للمنتوجات في حساب 3523، بينما يُعكس مبلغ 1.200.000 دج في حساب 726 كتغير في المخزونات، ويُعالج الفارق الإيجابي البالغ 300.000 دج في حساب 758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، كما يظهر في التسجيل:

3523		ح/المنتوجات الفلاحية المصنعة	1.500.000	
	726	ح/تغير المخزونات من المنتوجات		1.200.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية		300.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

أما إذا كانت المنتوجات الزراعية ناتجة عن توقيف العمليات الحيوية للأصل البيولوجي النباتي، كما هو الشأن بالنسبة الأخشاب، فإن التقييم يتم أيضًا على أساس القيمة الحقيقية بعد خصم تكاليف البيع، فإذا كانت القيمة المثبتة في حساب "246 المزارع المعمرة" تعادل 2.000.000 دج، ثم قُدرت القيمة الحقيقية عند الحصاد بـ 1.900.000 دج فقط، فإن الفارق السالب البالغ 100.000 دج يمثل خسارة تُسجَّل في الحساب 658، بينما يُحوَّل مبلغ 1.900.000 دج إلى حساب 3523:

3523		ح/المنتوجات الفلاحية المصنعة	1.900.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية	100.000	
	246	ح/أرياح على القيمة الحقيقية		2.000.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

وإذا ارتفعت القيمة الحقيقية إلى 2.200.000 دج بدلًا من 2.000.000 دج المثبتة بالدفاتر، فإن الفارق الموجب البالغ 200.000 دج يُعالج حسب مصدره، فإذا كان الارتفاع ناجمًا عن تقلبات السوق، يُسجَّل هذا الفارق في الحساب 758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية":

3523		ح/المنتوجات الفلاحية المصنعة	2.200.000	
	246	ح/أرياح على القيمة الحقيقية		2.000.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية		200.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

أما إذا كان الارتفاع ناجمًا عن التكاليف العادية التي التزمت بها المؤسسة خلال دورة الإنتاج، فإن الفارق نفسه (200.000 دج) يُعالج في الحساب 734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية"، ويُعتبر انعكاسًا طبيعيًا للنشاط الاعتيادي:

3523		ح/المنتوجات الفلاحية المصنعة	2.200.000	
	246	ح/أرياح على القيمة الحقيقية		2.000.000
	734	ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية		200.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

الفرع الثاني: الإدراج الأولي في الحسابات عند نهاية كل فترة مالية

يمثل الإقفال السنوي مرحلة دقيقة في معالجة الأصول البيولوجية والمنتوجات الفلاحية المستخرجة منها، إذ يُعاد تقييم هذه الأخيرة على أساس القيمة الحقيقية مخصومة منها التكاليف

المقدّرة في نقطة البيع، ويأتي هذا التقييم اللاحق ليعكس بدقة ما طرأ خلال الفترة من تغيرات في القيمة، سواء بالزيادة أو بالنقصان.

فإذا كانت قيمة المخزون الزراعي المثبت في الدفاتر تعادل 1.000.000 دج، بينما قدرت القيمة الحقيقية عند نهاية السنة بـ 850.000 دج فقط، فإن الفارق السالب المقدر بـ 150.000 دج يُعتبر خسارة ناتجة إما عن تراجع الأسعار أو عن تدهور في الجودة، ويُسجل في الجانب المدين من الحساب 658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، مع تخفيض قيمة المخزون في الحساب 3523، وفق القيد:

658		ح/ خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	150.000	
	3523	ح/المنتوجات الفلاحية المصنّعة		150.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

وإذا ارتفعت القيمة الحقيقية عند نهاية الفترة من 1.000.000 دج إلى 1.300.000 دج، فإن الفارق الموجب البالغ 300.000 دج يُعكس كزيادة مرتبطة بظروف السوق (ارتفاع الطلب أو الأسعار)، ويُسجَّل هذا الفارق في الحساب 758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، باعتباره ربحًا محققًا بالقيمة العادلة، مع تعديل حساب المخزون 3523 ليعكس القيمة الجديدة، وفق القيد:

3523		ح/المنتوجات الفلاحية المصنّعة من أصل نباتي	300.000	
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		300.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

غير أن الزيادة في القيمة لا ترتبط دائمًا بظروف السوق وحدها، فقد تكون ناتجة ببساطة عن التكاليف العادية التي تحملتها المؤسسة خلال دورة الإنتاج، مثل تكاليف التخزين أو المناولة، في هذه الحالة، يُسجَّل الفارق الإيجابي بنفس القيمة (وليكن 300.000 دج) في الحساب 726

"تغير المخزونات من المنتوجات الزراعية من أصل نباتي"، إذ يُعتبر انعكاسًا للتدفقات العادية المرافقة للنشاط وليس ربحًا ظرفيًا مرتبطًا بالسوق:

3523		ح/المنتوجات الفلاحية المصنّعة من أصل نباتي	300.000	
	726	ح/تغير المخزونات من المنتوجات الزراعية		300.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

الفرع الثالث: الإدراج الأولي في الحسابات لخروج المنتوجات الفلاحية المصنعة من أصل حيواني

1) الخروج بدافع البيع

بيع المنتوجات الزراعية يُعتبر محطة أساسية في النشاط الفلاحي، لأنه يمثل لحظة التحول من مجرد مخزون مثبت في الدفاتر إلى إيراد حقيقي يدخل في نتيجة المؤسسة، بمعنى آخر ما كان يُسجَّل كمنتوج فلاحي بالقيمة الحقيقية يتحول عند البيع إلى تدفق مالي فعلي يدعم استمرارية المؤسسة.

فعند إنجاز عملية البيع، يُثبت أولًا قيد الفاتورة الذي يعكس العلاقة بين المؤسسة والزبون، حيث يُسجَّل مبلغ البيع كذمة على الزبائن في الحساب 411 "الزبائن"، مقابل إثبات المبيعات في الحساب 701 "مبيعات المنتوجات الزراعية التامة"، فإذا تم بيع كمية من المنتوجات النباتية بمبلغ إجمالي قدره 2.500.000 دج، فإن التسجيل المحاسبي يظهر كما يلي:

411		ح/الزبائن	2.500.000	
	701	ح/مبيعات المنتوجات الزراعية التامة		2.500.000
		قيد الفاتورة		

لكن إثبات البيع وحده لا يكفي، إذ يجب إخراج المنتوج من المخزون لإظهار الواقع بدقة، فالكمية المبيعة التي كانت مثبتة في الحساب 3523 "المنتوجات الفلاحية المصنعة من أصل نباتي"

تُشطب من هذا الحساب، ويُسجل في المقابل حساب 726 "تغير المخزونات من المنتوجات الفلاحية من أصل نباتي"، فإذا كانت القيمة المسجلة للمخزون المباع 1.800.000 دج يكون القيد كالآتي:

726		ح/تغير المخزونات من المنتوجات الفلاحية	1.800.000	
	3523	ح/المنتوجات الفلاحية المصنعة		1.800.000
		اخراج المنتوج النباتي		

2) الخروج بدافع بيع المنتوجات التي تم إصلاحها

بعد عملية الجني، تخضع المنتوجات الفلاحية عادةً لمرحلة "الإصلاح" أي الفرز والتصنيف، هذه العملية تسمح بتمييز الثمار الجيدة المعدّة للتسويق المباشر من تلك الأقل جودة، وبما أن الثمار المتوسطة أو الضعيفة الجودة لا يمكن تسويقها بنفس شروط المنتجات الممتازة، فإنها غالبًا ما تُباع بأسعار منخفضة أو تُوجَّه للاستعمالات الثانوية مثل صناعة العصير أو المربى.

من الناحية المحاسبية، يعامل بيع هذه المنتوجات كبقية عمليات البيع، لكن بمبالغ تعكس قيمتها السوقية المحدودة، فعند تحرير الفاتورة يُسجَّل مبلغ البيع في الحساب 411 "الزبائن"، مقابل إثبات المبيعات في الحساب 701 "مبيعات منتجات مصنعة"، باعتبار أن هذه الثمار صُنّفت كبضاعة، فإذا تم بيع كمية من هذه الفواكه بقيمة 600.000 دج، يكون التسجيل كما يلي:

411		ح/الزبائن	600.000	
	701	ح/مبيعات منتجات مصنعة		600.000
		قيد الفاتورة		

وفي نفس الوقت، يجب عكس أثر خروج هذه الكمية من المخزون حتى تعكس الدفاتر الوضع الفعلي، إذ تُخصم من حساب 3523 "المنتوجات الفلاحية المصنعة من أصل نباتي"، ويُسجَّل بالمقابل في الحساب 726 "تغير المخزونات من المنتوجات الفلاحية"، فإذا كانت القيمة الدفترية لهذه الكمية 450.000 دج، يكون القيد كالآتي:

726		ح/ تغير المخزونات من المنتوجات المصنعة	450.000	
	3523	ح/المنتوجات الفلاحية المصنعة		450.000
		اخراج المنتوج النباتي		

3) الخروج بدافع الضياع

يمثل ضياع أو تلف المنتوجات الزراعية المصنعة من أصل نباتي أحد المخاطر الملازمة للنشاط الفلاحي، حيث يمكن أن تنجم الخسارة عن عوامل طبيعية مثل الرطوبة أو الحشرات أو سوء التخزين، أو عن حوادث غير متوقعة كالحريق أو الفيضانات، من الناحية المحاسبية يُعتبر هذا الضياع خروجًا للمخزون دون مقابل بيعي، ما يستوجب عكسه في الدفاتر بقيمة المبلغ المثبت أصلًا عند إدراج المنتوج.

ويُسجَّل هذا الخروج في الجانب المدين من الحساب 658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، مقابل تخفيض حساب 3523 "المنتوجات الفلاحية المصنعة من أصل نباتي"، فإذا افترضنا أن كمية من التفاح كانت مثبتة في المخزون بقيمة 900.000 دج وتعرضت للتلف أثناء التخزين، فإن القيد يكون كالآتي:

658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية	900.000	
	3523	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة		900.000
		إثبات خروج المنتوجات الزراعية المصنعة من أصل نباتي		

غير أن هذا الضياع لا يُحمَّل دومًا بالكامل على عاتق المؤسسة، إذ يمكن لشركة التأمين أن تغطي جزءًا أو كل الخسارة، في حال حصول المؤسسة على تعويض يُثبت هذا التعويض في جانب النقديات (الحسابات البنكية أو الصندوق)، بينما يُسجل في المقابل في حساب 757 "منتوجات استثنائية في عملية التسيير"، لكونه إيرادًا غير عادي مرتبطًا بحادث استثنائي، فإذا منحت شركة

التأمين تعويضًا بشيك بنكي قدره 1.000.000 دج مقابل الخسارة المقدرة بـ 900.000 دج، فإن القيد يكون كالآتي:

512		ح/حسابات البنوك الجارية	1.000.000	
	658	ح/خسائر على القيمة الحقيقية		900.000
	757	ح/المنتوجات الاستثنائية في عملية التسيير		100.000
		إثبات حصول على تعويض تأمين		

4) الخروج بدافع الاستهلاك الذاتي

يُعتبر الاستهلاك الذاتي من الخصائص المميزة للنشاط الفلاحي، حيث يلجأ المستغل أو أحد أفراد عائلته أو حتى العاملون لديه إلى اقتطاع جزء من الإنتاج النباتي لاستهلاكه مباشرة أو توزيعه داخليًا، من الناحية الاقتصادية يمثل هذا الاستهلاك تحويلًا داخليًا للمخزون، لكنه في جوهره يعكس قيمة اقتصادية كان بالإمكان تحقيقها في السوق لو تم بيع المنتوج، لذلك تُعالج هذه العمليات محاسبيًا كما لو كانت عمليات بيع، معتمدة على القيمة المثبتة في الدفاتر.

فإذا قام المستغل باقتطاع كمية من الزيتون المقدر سعرها الدفتري بـ 300.000 دج لاستهلاك أسرته، يُسجل القيد المحاسبي على النحو التالي:

726		ح/تغير المخزونات من المنتوجات المصنعة	300.000	
	3523	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة		300.000
		إثبات قيد المخزونات الزراعية		

وفي وضعية أخرى، إذا كان الاستهلاك موجّهًا لفائدة المستخدمين دون مقابل، فإن العملية لا تُعامل كبيع داخلي، وإنما تُعتبر عبئًا يدخل ضمن تكاليف المستخدمين، فإذا وُزعت كميات من البرتقال على العمال بقيمة دفترية قدرها 150.000 دج، فإن القيد يكون:

638		ح/أعباء المستخدمين الأخرى	150.000	
	3523	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة		150.000

		إثبات قيد المخزونات الزراعية		

أما إذا قام المستغل الفردي باقتطاع جزء من المنتوج بمقابل يُحمَّل على حسابه الخاص، فإن التسجيل يعكس هذا التحويل المباشر، فإذا كانت قيمة السحب 200.000 دج يُثبت القيد على النحو التالي:

108		ح/حساب المستغل	200.000	
	3523	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة		200.000
		إثبات قيد المخزونات الزراعية		

وفي حال كان الاستهلاك موجهًا لفائدة الشركاء، فإنه يُسجَّل كاقتطاع من حصصهم في رأس المال، باعتباره توزيعًا عينيًا لا نقديًا، فإذا بلغت القيمة الدفترية لهذه المقتطعات 250.000 دج، يكون القيد:

45		ح/المجمع والشركاء	250.000	
	3523	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة		250.000
		إثبات قيد المخزونات الزراعية		

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الحيوانية في ظل النظام المحاسبي المالي المكيف

نظرًا لما يشكّله قطاع التربية الحيوانية من أهمية بارزة في النشاط الفلاحي، فقد كان من الضروري أن يتضمن النظام المحاسبي المالي المكيّف قواعد خاصة بمعالجة الأصول الحيوانية بما يتوافق مع طبيعة هذا النشاط. وتكتسي هذه الأصول طابعًا مميزًا من حيث نموّها وتحويلها المستمر، مما يجعل محاسبتها تختلف عن باقي الأصول التقليدية.

وبناءً على ذلك، يتناول هذا المبحث كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الحيوانية وفق أحكام النظام المحاسبي المالي المكيّف، مع عرض الجوانب التطبيقية التي تبرز خصوصية إدراجها وتقييمها ومتابعتها المحاسبية.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للحيوانات المنتجة في النظام المحاسبي المالي المكيف

تُعد الأصول الحيوانية من أهم مكونات الاستثمارات الفلاحية طويلة الأجل، إذ تشكل الركيزة الأساسية للنشاط الفلاحي الحيواني من خلال دورها في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية متكررة، فهي لا تقتصر على توفير منتجات استهلاكية (كاللحوم، الحليب، البيض، الصوف، العسل...) وإنما تُعتبر أيضًا وسيلة لإعادة إنتاج قطعان جديدة وضمان استمرارية الدورة الإنتاجية للمستثمرة.

إن تسجيل هذه الأصول ومعالجتها المحاسبية يتطلب تطبيق قواعد دقيقة تتماشى مع خصوصيتها البيولوجية من جهة، ومع متطلبات النظام المحاسبي المالي المكيّف من جهة أخرى، وهو ما يعكس الجمع بين الجانب النظري والتطبيقي.

الفرع الأول: تصنيف الحيوانات ضمن الأصول الثابتة في مخطط الحسابات النظام المحاسبي المكيف

وفقًا لمخطط الحسابات النظام لمكيف، تُدرج الحيوانات المصنفة كأصول ثابتة ضمن حساب "241 الحيوانات"، ويشمل ذلك:

- ذكور وإناث حيوانات التكاثر المعدة لإنتاج قطعان جديدة والموجهة لضمان تدفق منافع اقتصادية متكررة؛
- حيوانات الإنتاج التي بلغت مستوى النضج البيولوجي وأصبحت قادرة على إنتاج دوري (مثل الأبقار الحلوب، الأغنام المنتجة للصوف، النحل المنتج للعسل)؛
- الأنواع الصغيرة كالدجاج والأرانب والديك الرومي، طالما أن فترة إنتاجها تتجاوز السنتين؛
- حيوانات الخدمة المستعملة بصفة دائمة داخل المستثمرة (كحيوانات الجر، الحراسة، الركوب)؛
- الحيوانات غير الناضجة، التي لم تبلغ بعد مرحلة الإنتاج، وتُتابع في حسابات فرعية خاصة ضمن نفس الحساب.

الفرع الثاني: الإدراج الأولي في الحسابات

يُسجل في الجانب المدين من الحساب 241 "الحيوانات" (أو من الحساب الفرعي المناسب) عند دخول الأصل البيولوجي ذي المصدر الحيواني إلى ملكية الكيان، وذلك بالقيمة الحقيقية مخصومًا منها التكاليف المقدّرة في نقطة البيع، ويمكن أن يكون هذا الدخول ناتجًا عن الولادة، الاقتناء، أو المساهمة العينية.

1) الإدراج الأولي في الحسابات الناجم عن الولادة

يُعد ميلاد صغير الماشية داخل المستثمرة الفلاحية واقعة اقتصادية تؤدي إلى نشوء أصل بيولوجي جديد، فإذا كان الهدف من الاحتفاظ به هو إدخاله ضمن القطيع لأغراض التكاثر، فإنه يُصنَّف ضمن الأصول البيولوجية غير الجارية ابتداءً من لحظة فصله عن أمه، وهي لحظة تختلف

باختلاف نوع الحيوان ونمط التربية، عند هذه المرحلة يتم الاعتراف بالمولود في الدفاتر على أساس قيمته السوقية المقدَّرة بعد خصم التكاليف المتوقعة للبيع مثل النقل وعمولات السوق.

ويتجسد ذلك محاسبيًا في حالة ولادة خروف من نعجة قرّر المربي الاحتفاظ به للتكاثر، حيث قُدّرت قيمته السوقية عند لحظة الاعتراف الأولى بـ 150.000 دج، في حين بلغت التكاليف المقدّرة للبيع 5.000 دج، وبالتالي فإن القيمة القابلة للاعتراف تبلغ 145.000 دج، وتُثبت في السجلات وفق القيد التالي:

241		ح/ حيوانات	145.000	
	734	ح/ إنتاج مثبت للأصول البيولوجية		145.000
		إثبات ولادة حيوان		

2) الإدراج الأولي في الحسابات الناجم عن الاقتناء

أ) الإدراج الأولي في الحسابات الناجم عن الاقتناء بمقابل

يُسجَّل اقتناء الحيوانات من طرف المستثمرة الفلاحية كأصول بيولوجية غير جارية عندما يكون الغرض من اقتنائها هو التكاثر أو الاستغلال طويل الأجل (إنتاج الحليب، الصوف...)، ويجري الاعتراف بها في السجلات على أساس القيمة العادلة ناقص التكاليف المقدَّرة في نقطة البيع، مع مقارنة هذه القيمة بصافي تكلفة الاقتناء، وفي حالة وجود فرق بين القيمتين يُعالج هذا الفرق محاسبيًا إمّا كإيراد عملياتي (758) في حالة الفارق الموجب، أو كعبء عملياتي (658) في حالة الفارق السالب.

فإذا اقتنت المستثمرة عشرة نعاج مخصصة لإنتاج الحليب والصوف بمبلغ إجمالي قدره 1.200.000 دج، في حين بلغت القيمة العادلة بعد خصم تكاليف البيع (15.000 دج) حوالي 1.250.000 دج، فإن الفارق الإيجابي البالغ 50.000 دج يُعترف به كمنتوج عملياتي، ويكون التسجيل كما يلي:

241		ح/حيوانات	1.250.000	
	404	ح/موردو التثبيتات		1.200.000
	758	ح/منتجات عملياتية		50.000
		إثبات اقتناء حيوان بمقابل		

أما إذا اقتنت المستثمرة نفس العدد من النعاج بمبلغ 1.200.000 دج، بينما لم تتجاوز قيمتها الحقيقية المقدّرة بعد خصم تكاليف البيع 1.150.000 دج، فإن الفارق السلبي البالغ 50.000دج يُسجَّل كعبء عملياتي، ويكون القيد كما يلي:

241		ح/حيوانات	1.150.000	
658		ح/أعباء عملياتية	50.000	
	404	ح/موردو التثبيتات		1.200.000
		إثبات اقتناء حيوان بمقابل		

يتضح أن النظام المحاسبي المالي المكيّف يتبنى المعيار الدولي IAS 41 في التعامل مع الأصول البيولوجية، حيث يتم الاعتراف مباشرة بالفارق بين القيمة السوقية وصافي تكلفة الاقتناء، سواء كان موجبًا أو سالبًا، هذه الطريقة توفر انعكاسًا أكثر دقة وواقعية للقيمة الاقتصادية للأصول البيولوجية في القوائم المالية، إذ تسمح بإظهار التغيرات الاقتصادية الحقيقية التي تتعرض لها هذه الأصول نتيجة عوامل النمو، الإنتاج، أو التغيرات في السوق.

ب) الإدراج الأولي في الحسابات الناجم عن الاقتناء مجانا:

عندما تتحصل المستثمرة الفلاحية على حيوانات دون مقابل مالي، سواء في شكل هبة أو تبرع، يتم إدراجها محاسبيًا كأصول بيولوجية على أساس قيمتها العادلة الصافية، أي القيمة السوقية المقدَّرة مطروحًا منها تكاليف البيع المتوقعة، مع الاعتراف بالمقابل في حساب المنتجات باعتبارها منفعة اقتصادية دخلت إلى المستثمرة دون تدفق نقدي، وفي حالة حصول المستثمرة على هبة مكوّنة

من 20 نعجة قدّرت قيمتها السوقية الصافية بـ 80.000 دج، يتم تسجيلها مباشرة ضمن الأصول البيولوجية وإثبات الإيراد المقابل بالقيد التالي:

241		ح/ حيوانات	80.000	
	758	ح/منتوجات على الأصول البيولوجية المقتناة مجانا		80.000
		إثبات اقتناء حيوان مجانا		

3) الإدراج الأولي في الحسابات الناجم عن مساهمة في الأموال الخاصة

قد تدخل الأصول البيولوجية الحيوانية إلى رصيد المستثمرة الفلاحية في إطار مساهمة عينية يقدمها أحد الشركاء مقابل حصة في رأس المال، في هذه الحالة يتم تسجيل الحيوانات بمبلغ المساهمة المتفق عليه، باعتباره يعكس القيمة السوقية الصافية المتوقعة، غير أنّ مقارنة هذا المبلغ مع القيمة الحقيقية الفعلية بعد خصم تكاليف البيع قد تكشف عن وجود فرق، وهو ما يقتضي معالجته محاسبيًا وفق حالتين.

فإذا قُدّرت المساهمة بـ 3.000.000 دج مقابل إدخال 50 نعجة، بينما لم تتجاوز قيمتها السوقية الصافية 2.800.000 دج، فإن الفرق البالغ 200.000 دج يُعترف به كخسارة تسجل في حساب الأعباء. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

241		ح/ حيوانات	2.800.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	200.000	
	101	ح/الأموال الخاصة		3.000.000
		إثبات اقتناء حيوان بمساهمة		

أما إذا بلغت القيمة السوقية الصافية لنفس القطيع 3.200.000 دج، في حين تم تثبيت المساهمة بـ 3.000.000 دج، فإن الفرق البالغ 200.000 دج يُعترف به كإيراد عملياتي يسجَّل في حساب المنتجات، ويكون القيد كالتالي:

241		ح/ حيوانات	3.200.000	
	101	ح/الأموال الخاصة		3.000.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		200.000
		إثبات اقتناء حيوان بمساهمة		

الفرع الثالث: إدراج خروج الأصل البيولوجي من مصدر حيواني في الحسابات

1) خروج الأصل بدافع بيعه

يُعدّ خروج الأصول البيولوجية نتيجة التنازل أو البيع من أهم العمليات التي تتطلب معالجة محاسبية دقيقة في المحاسبة الفلاحية، نظرًا لتشابك ثلاثة عناصر أساسية تحدد انعكاس العملية على القوائم المالية، القيمة الدفترية للأصل، القيمة الحقيقية عند تاريخ التنازل، وسعر البيع الفعلي، ويُبرز النظام المحاسبي المالي المكيّف الفوارق الناتجة عن هذه المقارنة بما يعكس بدقة أثر العملية على الأداء المالي للمستثمرة.

إن الاعتراف المحاسبي يتجاوز تسجيل العملية النقدية نفسها، ليشمل التفاوتات الناتجة عن التقييم المستمر للأصل، سواء في شكل فائض أو نقص عند التنازل، أو في شكل ربح أو خسارة غير محققة نتيجة الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحقيقية للأصل، ومن هذا المنطلق يمكن التمييز بين أربع حالات مركبة، تمثل نموذجًا تطبيقيًا للنظام المحاسبي المكيّف على الأصول البيولوجية.

فإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة الحقيقية، والقيمة الحقيقية أعلى من القيمة الدفترية، ففي هذه الوضعية تتحقق أرباح مزدوجة، فائض عملياتي ناجم عن البيع بسعر أعلى من القيمة الحقيقية، وربح غير محقق يعكس الفرق بين القيمة الحقيقية والقيمة الدفترية، عند تسجيل قطيع نعاج بالدفتر بقيمة 2.500.000 دج، وتقدير القيمة الحقيقية عند التنازل بـ 2.800.000 دج، وسعر البيع 3.000.000 دج، يُسجّل فائض عملياتي 200.000 دج، وربح غير محقق 300.000 دج، ويسجل وفق القيد التالي:

462		ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	3.000.000	
	241	ح/حيوان		2.500.000
	734	ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية		200.000
	751	ح/ فائض القيمة الناتج عن خروج الأصول		300.000
		إثبات خروج حيوان		

أما إذا كان سعر البيع أقل من القيمة الحقيقية، والقيمة الحقيقية أعلى من القيمة الدفترية، تسجل خسارة عملياتية نتيجة البيع بسعر أقل من القيمة الحقيقية، بينما يظهر ربح غير محقق نتيجة تفوق القيمة الحقيقية على الدفترية، مما يعكس التباين بين نتيجة العملية الفعلية والتقييم المستمر للأصل، إذا قُدّر قطيع النعاج بالدفتر 2.500.000 دج، والقيمة الحقيقية عند التنازل 2.800.000 دج، وتم البيع بسعر 2.600.000 دج، تُسجّل خسارة عملياتية 200.000 دج مقابل ربح غير محقق 300.000 دج، ويسجل وفق القيد التالي:

462		ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	2.600.000	
652		ح/نواقص القيمة عن خروج الأصول	200.000	
	241	ح/حيوان		2.500.000
	734	ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية		300.000
		إثبات خروج حيوان		

وفي حالة ما كان سعر البيع أعلى من القيمة الحقيقية، والقيمة الحقيقية أقل من القيمة الدفترية، تظهر في هذه الحالة أرباح عملياتية نتيجة البيع بسعر أعلى من القيمة الحقيقية، إلا أنها تقابل خسارة غير محققة ناجمة عن انخفاض القيمة الحقيقية عن الدفترية، وهو ما يعكس تدهور القيمة السوقية للأصل قبل التنازل، إذا كانت القيمة الدفترية للقطيع 2.500.000 دج، والقيمة الحقيقية 2.400.000 دج، وسعر البيع 2.700.000 دج، يسجّل فائض عملياتي 300.000 دج، وخسارة غير محققة 100.000 دج، ويسجل وفق القيد التالي:

462		ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	2.700.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	100.000	
	241	ح/حيوان		2.500.000
	751	ح/ فائض القيمة الناتج عن خروج الأصول		300.000
		إثبات خروج حيوان		

وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة الحقيقية، والقيمة الحقيقية أقل من القيمة الدفترية، تجمع هذه الحالة بين خسارة عملياتية وخسارة غير محققة، ما يعكس أثر العملية السلبي المزدوج على النتائج المالية، إذا كان سعر البيع 2.300.000 دج، والقيمة الحقيقية 2.400.000 دج، والدفترية 2.500.000 دج، تُسجّل الخسارة العملياتية 100.000 دج، والخسارة غير المحققة 100.000 دج، ويسجل وفق القيد التالي:

462		ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	2.300.000	
652		ح/ نواقص القيمة عن خروج الأصول	100.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	100.000	
	241	ح/حيوان		2.500.000
		إثبات خروج حيوان		

2) الخروج بدافع حصاد المنتجات الناتجة عن توقف العمليات الحيوية للحيوان

يمثل توقف العمليات الحيوية للأصل البيولوجي الحيواني، سواء نتيجة النفوق أو الذبح، لحظة محاسبية انتقالية يتحول بموجبها الحيوان من أصل بيولوجي مسجل ضمن حساب (241 "الحيوانات") إلى منتجات زراعية تامة من مصدر حيواني كاللحوم والجلود، ويقتضي النظام المحاسبي المالي المكيّف أن تُثبت هذه المنتجات بالقيمة الحقيقية السائدة في تاريخ التوقف بعد خصم التكاليف المقدّرة عند نقطة البيع، مع ضرورة عكس الفارق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية السابقة، فإذا كان الفارق إيجابيًا يُسجَّل في حساب (734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية") باعتباره فائضًا غير

محقق، أما إذا كان الفارق سلبيًا فيُعترف به كخسارة ضمن حساب (658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول")، ليظهر الأثر بموضوعية على نتيجة الدورة الفلاحية.

فإذا افترضنا مثلًا أن نعجة مسجلة في الدفاتر بقيمة 200.000 دج، ثم توقفت عملياتها الحيوية نتيجة الذبح، وأُعيد تقييم المنتجات الناتجة (لحوم، جلود) بقيمة 230.000 دج، فإن هذا الاختلاف الإيجابي (30.000 دج) يمثل فائضًا يُعترف به في حساب الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية، بما يعكس ارتفاع القيمة السوقية للمنتجات مقارنة بالقيمة المحاسبية السابقة، ويسجل وفق القيد التالي:

3522		ح/ المنتوجات الزراعية التامة من مصدر حيواني	230.000	
	241	ح/حيوان		200.000
	734	ح/ الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية		30.000
		إثبات خروج حيوان		

أما إذا كان الوضع معكوسًا، بحيث توقفت العمليات الحيوية لنعجة دُفترت سابقًا بـ 200.000 دج، غير أن قيمة المنتجات الناتجة بعد الذبح لم تتجاوز 180.000 دج، فإن الفارق السلبي (20.000 دج) يُسجل كخسارة غير محققة تعكس تدهور القيمة، وبذلك يجسد القيد المحاسبي انخفاض المنافع الاقتصادية مقارنة بالقيمة التاريخية المثبتة:

3522		ح/ المنتوجات الزراعية التامة من مصدر حيواني	180.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	20.000	
	241	ح/حيوان		200.000
		إثبات خروج حيوان		

3) الخروج نتيجة الهلاك

يمثل هلاك الأصل البيولوجي الحيواني، سواء نتيجة النفوق الطبيعي أو بسبب حوادث غير متوقعة كالحرائق أو الأمراض الوبائية، إحدى أهم الحالات التي تستوجب معالجة محاسبية دقيقة نظرًا

لغياب مقابل اقتصادي مباشر يبرر خروجه من الحسابات، فالنظام المحاسبي المالي المكيّف يقتضي في هذه الوضعية الاعتراف بالخسارة الناجمة عن زوال الأصل من خلال إثباتها في حساب (658 "خسائر القيمة للأصول البيولوجية") مقابل إخراج الحيوان من حساب (241 "الحيوانات")، كما هو الشأن بالنسبة لنعجة مثبتة في الدفاتر بقيمة 150.000 دج وتعرضت للهلاك، حيث يُسجَّل القيد:

658		ح/ خسائر القيمة للأصول البيولوجية	150.000	
	241	ح/حيوان		150.000
		إثبات خروج حيوان		

غير أنّ هذا الأثر المحاسبي قد يتغير إذا كانت المستثمرة مغطاة تأمينيًا ضد مخاطر الهلاك، إذ يمثل مبلغ التعويض المتحصل عليه منفعة اقتصادية جديدة يُعترف بها كمورد استثنائي يخفف من وقع الخسارة أو يتجاوزها، وفي حالة حصول المؤسسة على تعويض من شركة التأمين قدره 170.000 دج، أي بما يفوق القيمة الدفترية للحيوان، فإن الفرق الإيجابي البالغ 20.000 دج يُعالج كمنتوج استثنائي ضمن حساب (757 "منتوجات استثنائية في التسيير")، ويظهر التسجيل كما يلي:

512		ح/حسابات البنوك الجارية	170.000	
	658	ح/خسائر القيمة للأصول البيولوجية		150.000
	757	ح/منتوجات استثنائية في عملية التسيير		20.000
		حصول على تعويض		

وبذلك يتضح أن المعالجة المحاسبية للهلاك لا تنحصر في إثبات الخسارة المرتبطة بزوال الحيوان، بل تتسع لتشمل الاعتراف بآثار التغطية التأمينية عند توفرها، بما يمنح القوائم المالية طابعًا أكثر موضوعية ويُظهر في الوقت ذاته قدرة المستثمرة على التخفيف من المخاطر المالية الملازمة للنشاط الفلاحي.

4) الخروج بدافع الاستهلاك الذاتي

يُعتبر الاستهلاك الذاتي أحد أشكال خروج الأصول البيولوجية من حسابات المستثمرة الفلاحية، حيث يقوم المستغل أو أحد أفراد عائلته أو حتى المستخدمون والشركاء باقتطاع حيوانات أو منتجات حيوانية لأغراض شخصية دون مقابل مالي، ووفقًا لمقتضيات النظام المحاسبي المالي المكيّف فإن هذه السحوبات لا تُعامل كعملية بيع وإنما كخسارة في القيمة تعكس خروج الأصل دون تحقيق إيراد، فيُثبت الفارق في حساب (658 "خسائر القيمة للأصول البيولوجية") مقابل إخراج الحيوان من حساب (241 "الحيوانات")، فإذا قام المستغل باستهلاك نعجة مسجلة بقيمة 100.000 دج لحاجات أسرته، يُسجل القيد التالي:

658		ح/ خسائر القيمة للأصول البيولوجية	100.000	
	241	ح/حيوان		100.000
		إثبات خروج حيوان		

غير أن المعالجة المحاسبية تختلف باختلاف صفة المستفيد من الامتياز العيني، إذ إن منح حيوان لموظف بالمزرعة في شكل مزية عينية مجانية لا يُعتبر خسارة اقتصادية بالمعنى التقليدي، بل يُعالج كعبء مرتبط بعلاقات العمل ويُثبت في حساب (638 "أعباء المستخدمين الأخرى")، كما لو تعلق الأمر بمكافأة عينية، فإذا سُلمت نعجة قيمتها 90.000 دج لموظف، فإن القيد يكون:

638		ح/ أعباء المستخدمين الأخرى	90.000	
	241	ح/حيوان		90.000
		إثبات خروج حيوان		

أما إذا كان المستفيد هو المستغل الفردي نفسه، فإن العملية لا تُسجل كخسارة وإنما كاقتطاع من حقوقه، ويُعكس ذلك في حساب (108 "المستغل") باعتباره أخذًا شخصيًا من رأس المال المستثمر، فإذا بلغت قيمة النعجة المسحوبة 120.000 دج، يكون التسجيل:

108		ح/ المستغل	120.000	

	241	ح/حيوان إثبات خروج حيوان		120.000

وفي حالة منح الامتياز لشريك أو منتمي إلى مجمع فلاحي، يُسجل الخروج كاقتطاع مرتبط بعلاقات الشراكة، حيث يُثبت في حساب (45 "المجمع والشركاء") مقابل إخراج الأصل من الدفاتر، فإذا بلغت قيمة النعجة الممنوحة 110.000 دج، يُثبت القيد:

45		ح/ المجمع والشركاء	110.000	
	241	ح/حيوان إثبات خروج حيوان		110.000

الفرع الرابع: إدراج فروقات القيمة العادلة عند نهاية الفترة

مع نهاية كل دورة محاسبية، يخضع الأصل البيولوجي الحيواني لإعادة تقييم تعكس واقعه الاقتصادي في السوق، إذ يتم تحديد قيمته العادلة بالاعتماد على الأسعار المتداولة في الأسواق النشطة، مع خصم التكاليف المقدرة اللازمة لإتمام عملية البيع، ويترتب عن هذا التقييم مقارنة مباشرة بين القيمة الدفترية السابقة والقيمة الجديدة، لتظهر إما فروقات موجبة تمثل زيادة في المنافع الاقتصادية، أو فروقات سالبة تعكس انخفاضًا في قدرة الأصل على توليد منافع مستقبلية، فإذا كانت النعجة مثبتة في الدفاتر بمبلغ 180.000 دج، غير أن تقييم نهاية السنة أظهر أن قيمتها السوقية بعد خصم التكاليف المقدرة للبيع قد بلغت 200.000 دج، فإن الفارق الإيجابي البالغ 20.000 دج يُسجل في حساب (734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية") باعتباره إيرادًا محققًا نتيجة إعادة التقدير، ويُثبت وفق القيد المحاسبي التالي:

241		ح/حيوان	20.000	
	734	ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية إثبات زيادة في قيمة الأصل		20.000

أما إذا كان الوضع معكوسًا، حيث قُيّمت نعجة مسجلة في الدفاتر بمبلغ 180.000 دج عند نهاية الفترة بمبلغ 160.000 دج فقط بعد خصم التكاليف المقدرة للبيع، فإن الفارق السلبي المقدر بـ 20.000 دج يُعترف به كخسارة تعكس تدهور القيمة العادلة مقارنة بالقيمة الدفترية، ويُثبت مباشرة في حساب (658 "خسائر القيمة للأصول البيولوجية")، وفق التسجيل التالي:

658		ح/خسائر القيمة للأصول البيولوجية	20.000	
	241	ح/حيوان		20.000
		إثبات انخفاض في قيمة الأصل		

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإهتلاك وخسائر القيمة في الأصول البيولوجية الحيوانية

إن المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية في إطار النظام المحاسبي المالي المكيّف تتحدد تبعًا لمنهجية التقييم المعتمدة، فالحيوانات التي تُقيَّم بالقيمة الحقيقية مخصوماً منها التكاليف المقدّرة في نقطة البيع لا تخضع لعمليات الاهتلاك أو إثبات خسائر القيمة باعتبار أن إعادة التقييم في نهاية كل فترة مالية تعكس بشكل مباشر التغيرات التي تطرأ على قيمتها الاقتصادية، أما عندما يتعذّر قياس القيمة الحقيقية للحيوانات بشكل موثوق فإن النظام يفرض اللجوء إلى نموذج التكلفة، حيث تُثبت الحيوانات بقيمتها التاريخية مع إخضاعها لاحقًا للاهتلاك أو لخسائر انخفاض القيمة عند وجود مؤشرات على تراجع منفعتها الاقتصادية.

ويُطبَّق الاهتلاك تحديدًا على الحيوانات الناضجة المستعملة في النشاط الإنتاجي، إذ يُحدد عمرها الاقتصادي بالتشاور مع الخبراء البيطريين أو التقنيين الزراعيين داخل المستثمرة، وتُبنى قاعدة الاهتلاك على التكلفة التاريخية بعد خصم القيمة المتبقية المقدّرة للحيوان عند نهاية عمره الإنتاجي (كقيمته كذبيحة أو لحم)، فإذا كانت نعجة مسجّلة في الدفاتر بمبلغ 240.000 دج، وتم تقدير قيمتها المتبقية بعد انتهاء فترة الاستغلال بـ 40.000 دج، فإن القيمة القابلة للاهتلاك تحدد بـ

200.000 دج. وباعتبار أن عمرها الإنتاجي خمس سنوات، فإن قسط الاهتلاك السنوي يساوي 40.000 دج، ويُعكس محاسبيًا في حسابات المؤسسة على النحو التالي:

681		ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات على الحيوانات	40.000	
	2841	ح/ إهتلاك الحيوانات		40.000
		إثبات إهتلاك الحيوانات		

غير أن مجرد اعتماد الاهتلاك لا يكفي، إذ قد تظهر مؤشرات موضوعية على تراجع القيمة الاقتصادية للحيوان قبل نهاية عمره الإنتاجي (إصابة مرض مزمن، انخفاض قدرته التناسلية أو الإنتاجية...)، الأمر الذي يستدعي الاعتراف بخسارة قيمة إضافية، فإذا كانت النعجة السابقة مقيدة في الدفاتر بصافي قيمة محاسبية 120.000 دج، غير أن تقييم خبراء المؤسسة أكد أن قيمتها الفعلية لا تتجاوز 90.000 دج، فإن الفرق (30.000 دج) يُسجل كخسارة قيمة تُثبت في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

681		ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات على الحيوانات	30.000	
	2941	ح/ خسارة القيمة على الحيوانات		30.000
		إثبات خسارة القيمة على الحيوانات		

وفي حالة زوال الأسباب التي أدت إلى الانخفاض، كتحسن حالة الحيوان واستعادته لقدراته الإنتاجية، يُعترف باسترجاع خسارة القيمة في حدود الخسارة المسجلة سابقًا، حيث يعاد إدراج الفرق في حساب (781 "استرجاعات عن خسائر القيمة الحيوانات") كما يلي:

2941		ح/خسارة القيمة على الحيوانات	30.000	
	781	ح/ استرجاعات عن خسائر القيمة الحيوانات		30.000
		إثبات استرجاع خسارة القيمة على الحيوانات		

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للحيوانات المقتناة لغرض إعادة البيع

تُعد الحيوانات المقتناة لغرض إعادة البيع من الأصول البيولوجية ذات الطبيعة الخاصة، إذ لا تحتفظ بها المؤسسة الفلاحية لتحقيق منافع إنتاجية طويلة الأمد، وإنما بغرض تسويقها وتحويلها سريعًا إلى تدفقات نقدية، وبناءً على ذلك تُعامل محاسبيًا معاملة المخزونات وتُقيَّم بالقيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدَّرة عند نقطة البيع، ومن هنا تبرز أهمية بيان كيفية إدراجها في الحسابات ومعالجة مختلف حالات خروجها والتغيرات التي تطرأ على قيمتها.

الفرع الأول: الإدراج الأولي في الحسابات للأصل البيولوجي الحيواني المقتنى لغرض إعادة البيع

تُعامل الحيوانات المقتناة خصيصًا بغرض إعادة بيعها معاملة المخزونات، حيث يتم إدراجها في الحساب (302 "الحيوانات المقتناة لغرض إعادة البيع") على أساس قيمتها الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدَّرة في نقطة البيع، ويُبرر هذا التوجيه المحاسبي طبيعتها الاقتصادية المؤقتة، باعتبار أن المؤسسة لا تستهدف من وراء اقتنائها تحقيق منافع إنتاجية طويلة الأمد كما هو الحال مع الحيوانات الحاملة أو المنتجة، بل تهدف أساسًا إلى تحويلها سريعًا إلى تدفقات نقدية من خلال إعادة بيعها.

1) الإدراج الأولي في الحسابات الناجم عن اقتناء بمقابل

عند إدراج الأصل البيولوجي الحيواني المقتنى بغرض إعادة البيع لأول مرة، يُثبت في الجانب المدين من الحساب (302) أو من أحد فروعه، بوصفه مخزونًا حيوانيًا موجَّهًا للبيع وليس أصلًا إنتاجيًا طويل الأجل، ويُعتمد في التقييم على القيمة الحقيقية المقدّرة بعد خصم التكاليف المتوقعة عند نقطة البيع وهي في الغالب تعكس سعر الاقتناء في تاريخ العملية، فاقتناء مجموعة من الخرفان بمبلغ 600.000 دج من سوق الماشية يُسجَّل في الدفاتر وفق القيد التالي عند تحرير فاتورة الشراء:

3802		ح/حيوانات مقتناة لغرض إعادة البيع	600.000	
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		600.000

		إثبات قيد الفاتورة		

وفي حال تم تسديد المبلغ فاتورة عند الشراء، تتم إضافة حساب الخزينة (5X) إلى القيد المحاسبي بما يعكس عملية الدفع.

غير أنّ القيمة السوقية للحيوانات عند الإدراج قد تختلف عن السعر المدفوع، خاصة في بيئات تعرف تقلبات مستمرة، فإذا تبين أن القيمة الحقيقية المقدَّرة في نقطة البيع تقل عن سعر الاقتناء، ويُعترف بهذا الفارق في الحسابات وفقًا لطبيعته، إما كخسارة أو كأرباح مرتبطة بالقيمة الحقيقية للأصل البيولوجي، وبذلك يمكن التمييز بين الحالتين كالآتي:

إذا قُدِّرت القيمة الحقيقية عند نقطة البيع بأقل من سعر الشراء، فإن المؤسسة مطالبة بالاعتراف بالخسارة ضمن الحساب (658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية")، بما يعكس التراجع في المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل، ففي حالة قيام مستثمرة فلاحية باقتناء مجموعة من الخرفان مقابل 600.000 دج، وتبين عند الإدراج أن قيمتها الحقيقية لا تتجاوز 580.000 دج، فإن الفرق البالغ 20.000 دج يُسجَّل كخسارة تُحمَّل مباشرة على النتائج، ويثبت القيد المحاسبي كما يلي:

3802		ح/حيوانات مقتناة لغرض إعادة البيع	580.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	20.000	
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		600.000
		إثبات قيد الفاتورة		

وفي المقابل، إذا تجاوزت القيمة السوقية تكلفة الاقتناء، فإن الفارق يُعترف به كإيراد إضافي في الحساب (758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية")، باعتباره يعكس منفعة اقتصادية غير متوقعة تحققت عند لحظة الإدراج. ولتوضيح ذلك، إذا أظهرت التقديرات أن القيمة الحقيقية

للخرفان بلغت 620.000 دج، فإن الفرق الإيجابي (20.000 دج) يُسجَّل كأرباح تعكس تحسنًا في القيمة مقارنة بسعر الشراء، ويثبت القيد على النحو التالي:

3802		ح/حيوانات مقتناة لغرض إعادة البيع	620.000	
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		600.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		20.000
		إثبات قيد الفاتورة		

وبمجرد وصول الحيوانات المقتناة إلى نقطة البيع أو التخزين داخل المستثمرة، تُحوَّل من الحساب المؤقت (3802) إلى الحساب (302) الذي يعكس المخزون الفعلي، وفق القيد التالي:

302		ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع	600.000	
	382	ح/ حيوانات مقتناة لغرض إعادة البيع		600.000
		إثبات قيد ادخال الحيوانات		

2) الإدراج الأولى في الحسابات الناجم عن اقتناء مجانا

قد تقتني المؤسسة في بعض الحالات حيوانات مخصّصة لإعادة البيع دون أن يترتب عن ذلك أي مقابل نقدي مباشر، كما هو الحال عند الحصول عليها في شكل هبة أو مساهمة عينية مجانية تدخل ضمن ممتلكاتها، ورغم غياب التدفق النقدي فإن هذه الحيوانات تمثل قيمة اقتصادية فعلية يتعين الاعتراف بها محاسبيًا على أساس قيمتها الحقيقية المقدّرة في تاريخ الاستلام، بعد خصم التكاليف المتوقعة المرتبطة بنقطة البيع، وفي هذا السياق إذا استفادت مؤسسة فلاحية من هبة متمثلة في خمسة كباش موجَّهة لإعادة البيع، حيث قُدّرت قيمتها السوقية بتاريخ الاستلام بـ 250.000دج (أي بمعدل 50.000 دج لكل كبش)، وبناءً على ذلك يُثبت الأصل الحيواني في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

3802		ح/حيوانات مقتناة لغرض إعادة البيع	250.000	

	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول إثبات قيد الفاتورة		250.000

وبمجرد انتقال هذه الحيوانات فعليًا إلى مخازن المؤسسة أو أماكن تربيتها استعدادًا لتسويقها، يتم ترحيلها إلى الحساب (302 "حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع")، باعتبارها أصبحت جزءًا من المخزون الحيواني المتداول، ويُثبت القيد على النحو التالي:

302		ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع	250.000	
	382	ح/ حيوانات مقتناة لغرض إعادة البيع		250.000
		إثبات قيد ادخال الحيوانات		

3) الإدراج الأولي في الحسابات الناجم عن مساهمة

عند إدراج مساهمة عينية في شكل حيوانات موجَّهة لإعادة البيع ضمن أصول المؤسسة، تُعتمد القيمة الحقيقية المقدّرة في تاريخ المساهمة بعد خصم التكاليف المرتبطة بعملية البيع، ويُقابلها في المحاسبة إثبات زيادة في حقوق الملكية ضمن حسابات الأموال الخاصة، فإذا قدّم أحد الشركاء عشرة خرفان كمساهمة في رأس مال المؤسسة، وكانت قيمتها السوقية في تاريخ الإدخال مقدّرة بـ 3.000.000 دج (أي 300.000 دج للخروف الواحد)، فإن هذا المبلغ يُسجل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

302		ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع	3.000.000	
	101	ح/أموال الخاصة		3.000.000
		إثبات قيد ادخال الحيوانات		

غير أنّ القيمة المصرّح بها للمساهمة العينية الحيوانية عند إدخالها قد لا تتطابق بالضرورة مع القيمة الحقيقية المقدّرة بعد خصم التكاليف المرتبطة بنقطة البيع، ففي حالة ما إذا كانت القيمة الحقيقية أدنى من القيمة المصرّح بها، يُعالج الفارق محاسبيًا باعتباره خسارة تُسجَّل في الحساب

(658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية")، وفي حالة إدخال عشرة خرفان مخصَّصة لإعادة البيع، حيث صرّح المساهم بقيمتها بمبلغ 3.200.000 دج، في حين قُدّرت قيمتها الفعلية في تاريخ الاستلام بـ 3.000.000 دج فقط، ويُثبت القيد المحاسبي التالي:

302		ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع	3.000.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	200.000	
	101	ح/أموال الخاصة		3.200.000
		إثبات قيد ادخال الحيوانات		

أما عندما تفوق القيمة الحقيقية مبلغ المساهمة المصرّح به، فإن الفارق يُعترف به كإيراد إضافي ضمن الحساب (758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية")، وهو ما يظهر مثلًا عند إدخال ثمانية نعاج موجَّهة لإعادة البيع بقيمة مصرح بها قدرها 2.800.000 دج، بينما بلغت قيمتها السوقية الفعلية في تاريخ الاستلام 3.000.000 دج، حيث يُثبت القيد المحاسبي كما يلي:

302		ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع	3.000.000	
	101	ح/أموال الخاصة		2.800.000
	758	ح/ أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		200.000
		إثبات قيد ادخال الحيوانات		

الفرع الثاني: حالات خروج الأصول البيولوجية الحيوانية الموجهة للبيع

1) الخروج بدافع البيع

عند بيع أصل بيولوجي موجَّه لإعادة البيع، يُعترف بالإيراد في تاريخ الفوترة على أساس السعر المتفق عليه مع الزبون، ويُسجَّل في الدفاتر باعتباره حقًا ماليًا مستحقًا للمؤسسة، فإذا قامت المؤسسة ببيع خمسة خرفان بمبلغ إجمالي قدره 1.750.000 دج (أي 350.000 دج للخروف الواحد)، يُثبت القيد المحاسبي على النحو التالي:

411		ح/الزبائن	1.750.000	
	700	ح/مبيعات الحيوانات		1.750.000
		إثبات قيد فاتورة البيع		

وفي المقابل، تُعالج عملية خروج هذه الأصول من المخزون على أساس قيمتها الدفترية، باعتبارها تمثل تكلفة المبيعات المرتبطة بالعملية، فإذا كانت القيمة المسجَّلة للخرفان المباعة في الدفاتر 1.500.000 دج (أي 300.000 دج للخروف الواحد)، وهو ما يثبت محاسبيًا كالتالي:

600		ح/مشتريات الحيوانات المبيعة	1.500.000	
	302	ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع		1.500.000
		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

2) الخروج الناتج عن الحصاد (نهاية الدورة الحيوية للحيوان)

عند انتهاء الدورة الحيوية للأصل الحيواني، كما هو الشأن في حالة الذبح أو التوقف عن الإنتاج، تُقيَّم المنتجات الناتجة على أساس قيمتها الحقيقية بعد خصم التكاليف التقديرية في نقطة البيع، ويُسجَّل بالموازاة إخراج الحيوان من المخزون وإثبات المنتج الزراعي المحقق، فإذا قامت المؤسسة بذبح مجموعة من العجول كان مثبتًا في دفاترها بمبلغ 1.200.000 دج، وتم تقدير المنتجات المستخرجة منها (لحوم وأجزاء أخرى) بقيمة صافية تعادل 1.150.000 دج، فإن العملية تُعالج محاسبيًا كالآتي:

3522		ح/منتوجات فلاحية تامة من مصدر حيواني	1.150.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	50.000	
	302	ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع		1.200.000
		إثبات قيد ادخال الحيوانات		

وإذا كان تقدير المنتجات المحصلة عند نهاية الدورة الحيوية أعلى من القيمة الدفترية للأصل الحيواني، كأن يُسجَّل في الدفاتر بمبلغ 900.000 دج بينما بلغت قيمة المنتجات الناتجة 1.000.000 دج، فإن القيد يُثبت كالتالي:

3522		ح/منتوجات فلاحية تامة من مصدر حيواني	1.000.000	
	302	ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع		900.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		10.000
		إثبات قيد ادخال الحيوانات		

3) الخروج لأغراض الإصلاح

يُعد خروج الأصول البيولوجية لأغراض الإصلاح من بين الحالات التي تعكس خصوصية النشاط الفلاحي، حيث يهدف هذا الإجراء في العادة إلى إحلال وتجديد القطيع من خلال استبعاد الحيوانات غير المنتجة أو كبيرة السن أو غير الملائمة، تمهيدًا لتعويضها بحيوانات أخرى أكثر كفاءة وإنتاجية، وتتم معالجة هذه الوضعية محاسبيًا وفقًا للقيمة الحقيقية المقدّرة في تاريخ الخروج.

وفي بعض الحالات قد يتم بيع الحيوانات المستبعدة إذا كانت حالتها تسمح بذلك، حيث يُعترف بالمبلغ المحصل من الزبون كإيراد، ويُثبت في الدفاتر باعتباره حقًا للمؤسسة، مع إخراج الأصل الحيواني من المخزون على أساس قيمته الدفترية، فإذا تم بيع مجموعة من الخرفان بعد عملية إصلاح بمبلغ إجمالي قدره 400.000 دج، في حين كانت مثبتة في الحسابات بقيمة 320.000 دج، فإن القيد المحاسبي يُظهر الاعتراف بالإيراد وإخراج المخزون على النحو التالي:

411		ح/الزبائن	400.000	
	700	ح/مبيعات الحيوانات		400.000
		إثبات قيد فاتورة البيع		
600		ح/مشتريات الحيوانات المبيعة	320.000	
	302	ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع		320.000

		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

غير أنّ الإصلاح قد لا يُسفر دائمًا عن إعادة تسويق الحيوان، إما لغياب الجدوى الاقتصادية أو لعدم ملاءمته للسوق، وهنا يُعالج الوضع باعتباره خروجًا مباشرًا من المخزون مع تسجيل الخسارة الناتجة، فإذا كانت بقرة مثبتة في الدفاتر بقيمة 200.000 دج وخضعت لمحاولة إصلاح لم تُتوج بالبيع، فإن العملية المحاسبية تُسجَّل كما يلي:

658		ح/خسائر على خروج المخزونات البيولوجية	200.000	
	302	ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع		200.000
		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

4) الخروج بسبب الضياع (مثل الموت أو الفقدان)

يمثل ضياع الأصول البيولوجية سواء نتيجة نفوق الحيوان أو فقدانه إحدى صور الخروج غير المخطط لها التي تعكس المخاطر الملازمة للنشاط الفلاحي، ويُعالج هذا الحدث محاسبيًا باعتباره خسارة تُحمَّل على حساب (658 "خسائر على خروج المخزونات البيولوجية")، مع إخراج الأصل من المخزون حسب قيمته الدفترية، غير أنّ هذه الخسارة قد تُخفَّف جزئيًا أو كليًا في حال وجود تغطية تأمينية، إذ يُعترف بمبلغ التعويض المحصل في حساب (658) لتغطية الخسارة، وما زاد عن قيمتها يُسجَّل كمنتوج استثنائي في الحساب (757 "منتوجات استثنائية في عملية التسيير")، فإذا كان كبش مثبت في الدفاتر بقيمة 250.000 دج ونفق نتيجة مرض مفاجئ، فإن القيد الأول لإخراجه يكون:

658		ح/خسائر على خروج المخزونات البيولوجية	250.000	
	302	ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع		250.000
		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

وفي حالة حصول المؤسسة على تعويض بشيك بنكي قدره 200.000 دج من شركة التأمين، يُسجَّل القيد:

512		ح/حسابات البنوك الجارية	200.000	
	658	ح/خسائر على خروج المخزونات البيولوجية		200.000
		إثبات قيد حصول على تعويض		

أما إذا كان مبلغ التعويض يفوق القيمة الدفترية للكبش المفقود، كما لو حصلت المؤسسة على 300.000 دج بدلًا من 250.000 دج، فإن القيد يكون:

512		ح/حسابات البنوك الجارية	300.000	
	658	ح/خسائر على خروج المخزونات البيولوجية		250.000
	757	ح/المنتوجات الاستثنائية في عملية التسيير		50.000
		إثبات قيد حصول على تعويض		

5) الخروج بغرض الاستهلاك الذاتي

عندما تقوم المؤسسة باقتطاع حيوانات من مخزونها الحيواني المخصص لإعادة البيع، يختلف المعالجة المحاسبية بحسب الجهة المستفيدة، فإذا تم الاقتطاع بغرض الاستهلاك من طرف المستغل الفردي، يُعتبر ذلك بمثابة عملية بيع داخلي يتم تحميلها على حسابه الخاص، فإذا جرى اقتطاع خمسة خرفان تبلغ قيمتها الدفترية 250.000 دج (50.000 دج للرأس الواحد)، يُثبت القيد كما يلي:

108		ح/حساب المستغل	250.000	
	302	ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع		250.000
		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

أما إذا وُجه الاقتطاع لفائدة العمال دون مقابل، فإن هذه العملية تُعالج كمزية عينية تدخل ضمن الأعباء الاجتماعية للمؤسسة، حيث يُحمَّل المبلغ على حساب الأعباء الخاصة بالمستخدمين، ويُسجَّل القيد كالآتي:

638		ح/أعباء المستخدمين الأخرى	250.000	
	302	ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع		250.000
		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

وفي وضعية أخرى، إذا كان الهدف هو توزيع هذه الحيوانات على الشركاء باعتبارها جزءًا من حقوقهم في إطار التوزيعات العينية، فإن المبلغ يُثبت على حساب المجمع والشركاء، ويُسجَّل كما يلي:

45		ح/المجمع والشركاء	250.000	
	302	ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع		250.000
		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

بينما إذا استُهلكت الحيوانات داخليًا باعتبارها جزءًا من نشاط المؤسسة الإنتاجي، فإن العملية تُسجَّل ضمن تكلفة المبيعات المرتبطة بالنشاط، حيث يُحمَّل حساب المشتريات بقيمتها الدفترية، ويُثبت القيد كالآتي:

600		ح/مشتريات الحيوانات المبيعة	250.000	
	302	ح/حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع		250.000
		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

6) الخروج نتيجة تحويل الأصل إلى أصل بيولوجي مثبت

قد يقتضي نشاط المستثمرة الفلاحية إعادة تصنيف بعض الأصول البيولوجية التي اقتُنيت في الأصل بغرض إعادة البيع، وذلك عند تغير الهدف من حيازتها لتصبح جزءًا من الدورة الإنتاجية طويلة الأجل، مثل القرار بالاحتفاظ ببعض الخرفان لتربيتها ضمن قطيع الإنتاج بدل بيعها، كأن

تقرر المؤسسة الاحتفاظ بخروفة لانتاج كانت مثبتَّة في الدفاتر بقيمة 240.000 دج، فإن العملية تُعالج محاسبيًا على النحو الآتي:

241		ح/حيوان	240.000	
	302	ح/الحيوانات المقتناة من أجل البيع		240.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

غير أنّ هذا التحويل لا يقتصر على مجرد تغيير الحساب، بل يتطلب مقارنة دقيقة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية المقدَّرة في تاريخ التحويل بعد خصم التكاليف التقديرية المرتبطة بالبيع، بحيث إذا كانت القيمة السوقية أعلى من القيمة الدفترية فإن الفارق لا يُعزى كليًا إلى تقلبات السوق، بل يُقسم بين جزء يعكس الجهود التي بذلتها المؤسسة في تربية الخرفان من تغذية ورعاية بيطرية ومتابعة يومية، وهو ما يمثل التكلفة العادية للنمو ويُسجَّل في الحساب (725 "تغير المخزونات للأصول البيولوجية")، وجزء آخر يُعزى إلى العوامل الخارجية المرتبطة بتطور أسعار السوق ويُثبت في الحساب (758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية")، فلو قامت المؤسسة بتحويل خمسة خرفان مثبتة في الدفاتر بقيمة إجمالية 1.200.000 دج (240.000 دج للوحدة) وبلغت قيمتها السوقية عند التحويل 1.400.000 دج (280.000 دج للوحدة)، فإن الفارق الإيجابي البالغ 200.000 دج يُقسم إلى 100.000 دج تمثل تكاليف النمو والتربية التي تكبدتها المؤسسة فعلًا وتُسجَّل في الحساب (725)، و100.000 دج تعكس الزيادة الناجمة عن ارتفاع الأسعار في السوق وتُسجَّل في الحساب (758)، وهو ما يُثبت محاسبيًا بالقيد:

241		ح/حيوان	1.400.000	
	302	ح/الحيوانات المقتناة من أجل البيع		1.200.000
	725	ح/تغير المخزونات للأصول البيولوجية		100.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		100.000

		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

أما إذا كانت القيمة السوقية المقدّرة أدنى من القيمة الدفترية، فإن الفارق يُعالج كخسارة تثبت في الحساب (658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية")، فلو كانت نفس الخرفان مثبتة بقيمة دفترية 1.200.000 دج، بينما لم تتجاوز قيمتها السوقية عند التحويل 1.000.000 دج، فإن القيد يصبح:

241		ح/حيوان	1.000.000	
658		ح/ خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	200.000	
	302	ح/الحيوانات المقتناة من أجل البيع		1.200.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

الفرع الثالث: الإدراج في الحسابات، عند كل نهاية فترة مالية

عند نهاية كل فترة مالية تقوم المؤسسة بإعادة تقييم مخزون الحيوانات المقتناة بغرض إعادة البيع وفق القيمة السوقية بعد خصم التكاليف التقديرية انسجامًا مع مبدأ القياس بالقيمة العادلة، فإذا كان رصيد المخزون مثبتًا في الدفاتر بمبلغ 2.000.000 دج، بينما أظهر التقييم الجديد أن قيمته تبلغ 2.300.000 دج، فإن الفارق البالغ 300.000 دج يُعالج على شقين 200.000 دج تمثل التكاليف العادية التي تكبدتها المؤسسة فعليًا في تغذية الحيوانات ورعايتها البيطرية ومتابعتها اليومية، وتُسجَّل في الحساب (725 "تغير المخزونات للأصول البيولوجية")، في حين أن 100.000 دج تُعزى إلى ارتفاع أسعار السوق خلال الفترة وتُثبت في الحساب (758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية")، ويُسجَّل القيد في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

302		ح/الحيوانات المقتناة من أجل البيع	300.000	
	725	ح/تغير المخزونات للأصول البيولوجية		200.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية		100.000
		إثبات زيادة قيمة أصل بيولوجي		

أما إذا أظهر التقييم تراجعًا في القيمة السوقية عن القيمة الدفترية، فإن الفارق السلبي يُعترف به كخسارة تُسجل مباشرة في (658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"). فإذا افترضنا أن القيمة الدفترية لنفس المخزون كانت 2.000.000 دج، بينما تراجعت القيمة السوقية إلى 1.800.000 دج فقط، فإن النقص (200.000 دج) يُعكس في الدفاتر بالقيد التالي:

658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية	200.000	
	302	ح/الحيوانات المقتناة من أجل البيع		200.000
		إثبات انخفاض قيمة أصل بيولوجي		

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للمخزونات الفلاحية الحيوانية في ظل النظام المحاسبي المكيف

تشمل المخزونات الفلاحية الحيوانية كلاً من الثروة الحيوانية ذاتها، سواء كانت جارية الإنجاز أو تامة الصنع، إضافةً إلى المنتجات ذات الأصل الحيواني مثل الحليب والعسل والصوف، وتتميز هذه الفئة بخصوصية كونها ترتبط بعمليات بيولوجية متغيرة تستلزم تقييماً دورياً يعكس قيمتها الحقيقية مخصوماً منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، ويسهم هذا التقييم في إظهار الوضعية الدقيقة للأصول الحيوانية وما ينتج عنها، ويُبرز بصورة أوضح مساهمة النشاط الفلاحي الحيواني في الثروة الإجمالية للمؤسسة.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للمخزونات الفلاحية الجاري إنجازها (الحيوانات)

تسجل الحيوانات التي لا تزال في طور النمو أو التطور البيولوجي في الحساب 3321 "المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها (الحيوانات)"، والموجهة للتسويق، ولكنها لم تصل بعد إلى مرحلة يمكن فيها بيعها، تُقيَّم هذه الحيوانات على أساس القيمة الحقيقية مخصوماً منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع، خاصة وأن فترة تربية هذه الحيوانات قد تمتد لفترة زمنية طويلة نسبياً قبل الوصول إلى مرحلة البيع.

الفرع الأول: الإدراج الأولي في الحسابات

يمثل إدراج الحيوانات ضمن المخزونات الجارية محطة محاسبية أساسية في المؤسسة، إذ يعكس التحول من اعتبارها أصولًا ثابتة موجهة للإنتاج المستمر، إلى معاملتها كمخزون معد للبيع خلال الدورة المالية، ويُترجم هذا الانتقال من خلال نقل القيمة من الحساب 241 "الحيوان" باعتباره أصلًا غير جاري، إلى الحساب 3321 "المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها – الحيوانات"، باعتباره

أصلًا متداولًا، هذه العملية ليست شكلية فقط، بل تعكس منطقًا اقتصاديًا واضحًا، حيث تقرر المؤسسة الاستفادة من القيمة السوقية للحيوانات عبر البيع بدل إبقائها في النشاط الإنتاجي.

فعندما تقرر المؤسسة تحويل الخرفان الصغيرة من حساب الأصول غير الجارية (241 "الحيوان") إلى المخزونات الجارية (3321 "المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها – الحيوانات") لاستغلالها في نشاط اقتصادي قصير الأجل بهدف التسمين تمهيدًا للبيع، يتم تسجيل القطيع بقيمة دفترية قدرها 2.500.000 دج (50 رأس × 50.000 دج للرأس) في المخزون الجاري، ويعكس ذلك القيد المحاسبي التالي:

3321		ح/المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها	2.500.000	
	241	ح/حيوان		2.500.000
		تحويل حيوانات إلى مخزون جاري إنجازه		

لكن أثناء عملية تحويل الحيوان إلى مخزون جاري الإنجاز، يجب مراعاة القيمة العادلة بعد خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وتسجيل أي فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية للأصل.

فإذا كانت القيمة السوقية للخرفان بعد خصم تكاليف نقطة البيع 3.000.000 دج، أي أعلى من القيمة الدفترية (2.500.000 دج)، فإن الفرق البالغ 500.000 دج يُعتبر ربحًا يسجل في الحساب 758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، ويظهر التسجيل كما يلي:

3321		ح/المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها	3.000.000	
	241	ح/حيوان		2.500.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		500.000
		تحويل حيوانات إلى مخزون جاري إنجازه		

أما إذا تراجعت القيمة السوقية بفعل ركود الطلب، وكانت القيمة المقدرة بعد خصم التكاليف 2.200.000 دج، فإن الفرق السلبي (300.000 دج) يُسجَّل كخسارة في الحساب 658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، كما يلي:

3321		ح/المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها	2.200.000	
658	241	ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	300.000	
		ح/حيوان		2.500.000
		تحويل حيوانات إلى مخزون جاري إنجازه		

الفرع الثاني: الإدراج في الحسابات، عند كل نهاية فترة مالية

عند كل إقفال سنوي، وإذا بقيت المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها (حيوانات) ضمن ممتلكات المؤسسة، تُقيَّم هذه المخزونات على أساس القيمة الحقيقية مخصومة منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، تطبيقًا لمبدأ القياس بالقيمة العادلة، الذي يهدف إلى عكس الواقع الاقتصادي للأصول الحيوانية في القوائم المالية، في بعض الأحيان يظهر فرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحقيقية نتيجة تقلبات السوق أو اختلاف التكاليف المرتبطة بمرحلة التسمين.

فعند انخفاض القيمة الحقيقية مقارنة بالقيمة المسجلة، يُسجَّل الفرق كخسارة في الحساب 658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، بينما يُعدّل المخزون في الحساب 3321 ليعكس القيمة السوقية بعد خصم التكاليف، فعندما تكون المؤسسة تمتلك قطيعًا من 20 خروفا، مسجلاً في المخزون الجاري الإنجاز بالقيمة الدفترية 3.000.000 دج (20 × 150.000 دج للرأس)، وتقدر القيمة الحقيقية عند نقطة البيع بـ 2.700.000 دج، الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحقيقية 300.000 دج، ويُسجَّل القيد المحاسبي كما يلي:

658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	300.000	
	3321	ح/ المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها		300.000
		انخفاض قيمة الأصل		

وعند ارتفاع القيمة الحقيقية، يُسجَّل الفرق كربح في الحساب 758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، مع تعديل المخزون في الحساب 3321 ليعكس القيمة السوقية الجديدة،

فإذا ارتفعت القيمة الحقيقية بعد خصم تكاليف نقطة البيع إلى 3.300.000 دج، يكون الفرق 300.000 دج، ويُسجَّل القيد المحاسبي:

3321		ح/ المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها	300.000	
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		300.000
		ارتفاع قيمة الأصل		

الفرع الثالث: الإدراج خروج المخزونات الزراعية الجاري انجازها – حيوانات في الحسابات

1) الخروج بدافع البيع

عند بيع جزء من الحيوانات التي لا تزال في طور الإنجاز، والمصنفة ضمن المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها، يمثل هذا الإجراء مرحلة محاسبية تعكس الانتقال من المخزون الجاري إلى تدفق مالي فعلي، حيث تتحقق الإيرادات وتنعكس على نتائج الفترة.

فإذا تمتلك المؤسسة قطيعًا من 20 خروفًا مسجلاً في المخزون الجاري الإنجاز بالقيمة الدفترية 150.000 دج للرأس، أي ما مجموعه 3.000.000 دج، وقررت المؤسسة بيع 5 خراف من القطيع بقيمة سوقية إجمالية قدرها 900.000 دج، عند تحرير الفاتورة، يُسجَّل مبلغ البيع كذمة على الزبائن في الحساب 411 "الزبائن"، مقابل الإيراد في الحساب 701 "مبيعات المنتوجات الزراعية التامة"، كما يلي:

411		ح/الزبائن	900.000	
	701	ح/مبيعات المنتوجات الزراعية التامة		900.000
		قيد الفاتورة		

بعد الاعتراف بالإيراد، يتم عكس أثر إخراج الكمية المباعة من المخزون الجاري، فإذا بلغت القيمة الدفترية للخراف المباعة 750.000 دج، يُسجَّل هذا الإخراج كما يلي:

725		ح/المخزونات الجارية الحيوانات	750.000	

	3321	ح/المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها اخراج المنتوج الحيواني		750.000

2) الخروج بدافع حصاد منتجات ناجمة عن توقف العمليات الحيوية للحيوان

عند توقف العمليات الحيوية للأصل البيولوجي (كالذبح أو النفوق الطبيعي الذي يؤدي إلى الحصول على منتجات قابلة للبيع مثل اللحوم أو الجلود)، تنتقل القيمة المحاسبية من حساب المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها إلى حساب المنتجات التامة من أصل حيواني، ويُعتمد في التقييم على القيمة الحقيقية مخصومة منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، باعتبارها تمثل أفضل تقدير للمنفعة الاقتصادية المتوقعة من هذه المنتجات.

فإذا كانت مؤسسة تمتلك قطيعًا من الخرفان ضمن المخزون الجاري إنجازه، مسجلاً في الحساب 3321 بقيمة دفترية قدرها 5.000.000 دج، بعد ذبح هذه الحيوانات نتجت منتجات حيوانية (لحوم) تم تقدير قيمتها الحقيقية بعد خصم تكاليف البيع بـ 5.200.000 دج، في هذه الحالة يتم تسجيل عملية التحويل من المخزون الجاري إلى المنتجات التامة كما يلي:

3522		ح/منتوجات زراعية تامة من أصل حيواني	5.200.000	
	3321	ح/المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها		5.000.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول اخراج المنتوج الحيواني		200.000

أما إذا كانت القيمة الحقيقية بعد خصم تكاليف البيع أقل من القيمة الدفترية، فإن الفارق يُسجَّل كخسارة، فلو كانت قيمة المنتجات الناتجة بعد الذبح 4.800.000 دج فقط، يكون القيد المحاسبي كما يلي:

3522		ح/منتوجات زراعية تامة من أصل حيواني	4.800.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	200.000	
	3321	ح/المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها		5.000.000

		اخراج المنتوج الحيواني		

3) الخروج بدافع الإصلاح

يمثل خروج الحيوانات المستبعدة من القطيع في إطار عملية الإصلاح حدثًا محاسبيًا يعكس انتقالها من المخزون الجاري الإنجاز إلى عملية بيع فعلية، فالمعالجة تتم على مرحلتين إثبات البيع وفقًا للقيمة المتحققة، ثم إخراج الحيوانات من حساب المخزونات الجارية بالقيمة الدفترية، فإذا قامت مؤسسة قامت باستبعاد 3 عجول مسجلة في حساب 3321 "المخزونات الزراعية الجاري إنجازها – حيوانات" بقيمة دفترية قدرها 450.000 دج (150.000 دج للرأس الواحد)، وتم بيعها بمبلغ إجمالي بلغ 600.000 دج، يسجل هذا استبعاد في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

462		ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	600.000	
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		600.000
		إثبات قيد فاتورة البيع		
600		ح/مشتريات الحيوانات المبيعة	450.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري إنجازها		450.000
		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

أما في الحالة التي لا يتبع الإصلاح عملية بيع، أي عندما يتم التخلص من الحيوانات مباشرة دون تحقيق أي عائد (الإتلاف نتيجة مرض)، فإن المبلغ الدفتري المسجل في المحاسبة يُعالج كخسارة، ويُثبت وفق القيد التالي:

658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية	450.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري إنجازها		450.000
		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

4) الخروج نتيجة الهلاك

يمثل هلاك الحيوانات ضمن المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها وضعية واقعية تواجهها المؤسسات الفلاحية، سواء بسبب الأمراض المعدية أو الحوادث أو الكوارث الطبيعية، هذا الحدث له أثر مزدوج من جهة يترتب عنه انخفاض في الأصول البيولوجية المسجلة، ومن جهة أخرى قد يقابله تعويض جزئي أو كلي من شركة التأمين، مما يستوجب معالجة محاسبية دقيقة تعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة.

ففي حالة تعرض مؤسسة تمتلك قطيعًا من العجول لهلاك 4 رؤوس مسجلة في المخزون الجاري الإنجاز بقيمة دفترية قدرها 800.000 دج (200.000 دج للرأس)، يتم الاعتراف بالخروج على أساس القيمة المحاسبية المثبتة، وذلك بتسجيل الخسارة في الحساب 658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، مقابل تخفيض حساب 3321 "المخزونات الفلاحية الجاري إنجازها – حيوانات"، كما يلي:

658		ح/ خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	800.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها		800.000
		إثبات قيد اخراج الحيوانات		

وإذا كانت المؤسسة مؤمَّنة ضد مثل هذه المخاطر وحصلت على تعويض قدره 1.000.000 دج بشيك بنكي من شركة التأمين، فإن مبلغ التعويض يُسجَّل في حساب البنوك الجارية، وبما أن مبلغ التعويض يفوق قيمة الخسارة بـ 200.000 دج، فإن الفارق الإضافي يُعترف به كمنتوج استثنائي في الحساب 757 "منتوجات استثنائية في عملية التسيير"، ليعكس استفادة المؤسسة من فائض غير متوقع، ويكون القيد كما يلي:

512		ح/حسابات البنوك الجارية	1.000.000	
	658	ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول		800.000
	757	ح/المنتوجات الاستثنائية في عملية التسيير		200.000

		إثبات حصول على تعويض تأمين		

5) الخروج بغرض الاستهلاك الذاتي

يمثل الاستهلاك الذاتي للحيوانات من طرف المستغل أو المستخدمين أو الشركاء أحد الخصوصيات المميزة للنشاط الفلاحي، فهو خروج من المخزون الجاري إنجازه لا يترتب عنه تدفق مالي خارجي، ومع ذلك يُعالج محاسبيًا كما لو كان بيعًا داخليًا، بهدف عكس الأثر الاقتصادي الحقيقي لهذا الاستهلاك على القوائم المالية.

فإذا قامت مؤسسة تمتلك قطيعًا من 30 رأس غنم مسجلة ضمن المخزون الجاري الإنجاز بقيمة دفترية قدرها 180.000 دج للرأس الواحد، باقتطاع 3 رؤوس لأغراض مختلفة، وهو ما يستوجب تسجيل المعالجة المحاسبية وفق الحالات التالية:

فإذا قام المستغل الفردي بسحب 3 رؤوس لاستهلاك عائلته الخاصة، فإن العملية تُعامل محاسبيًا كبيع داخلي بالقيمة الدفترية (3 × 180.000 = 540.000 دج)، ويتم إثباتها وفق القيد التالي:

725		ح/تغير المخزونات الزراعية الجارية الحيوانات	540.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها الحيوانات إثبات قيد خروج المخزونات الزراعية		540.000

وإذا منحت المؤسسة بعض الحيوانات لمستخدميها كمكافأة عينية، لنفترض منح رأس واحد بقيمة 180.000 دج، في هذه الحالة يُعترف بها كعبء ضمن الحساب 638 "أعباء المستخدمين الأخرى"، ويسجل وفق القيد التالي:

638		ح/أعباء المستخدمين الأخرى	180.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها إثبات قيد خروج المخزونات الزراعية		180.000

وإذا قام المستغل بسحب رأسين (2 × 180.000 = 360.000 دج) لكن لصالح حسابه الخاص، فإن العملية تُسجل بتحويل القيمة إلى حسابه (108 "حساب المستغل")، ويسجل وفق القيد التالي:

108		ح/حساب المستغل	360.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها		360.000
		إثبات قيد خروج المخزونات الزراعية		

أما إذا كان السحب لفائدة أحد الشركاء ضمن مؤسسة ذات طابع جماعي، وليكن رأس واحد بقيمة 180.000 دج، فإن العملية تُسجل كاقتطاع من حصته، وذلك بإثباتها في الحساب 45 "المجمع والشركاء"، ويسجل وفق القيد التالي:

45		ح/المجمع والشركاء	180.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها		180.000
		إثبات قيد خروج المخزونات الزراعية		

6) الخروج بدافع التحويل إلى أصل بيولوجي حيواني مثبت

يمثل تحويل الحيوانات من المخزونات الزراعية الجاري إنجازها إلى أصول بيولوجية مثبتة (كالأبقار الحلوب أو النعاج المنتجة أو الفحول للتكاثر) مرحلة نوعية في دورة حياة الأصل البيولوجي، فالتحويل يعكس انتقال الحيوان من وضعية استهلاك قصير الأجل (مخزون موجه للبيع أو التسمين) إلى أصل طويل الأجل يخدم النشاط الإنتاجي للمؤسسة، ويتم الاعتراف بالتحويل بقيمته الدفترية المسجلة في حساب 3321 "المخزونات الزراعية الجاري إنجازها (حيوانات)"، وتحويلها إلى حساب 241 "الحيوانات"، وفي الوقت ذاته يجب عكس الفارق المحتمل بين القيمة الدفترية والقيمة الحقيقية بعد خصم تكاليف نقطة البيع.

فإذا المؤسسة لديها قطيع من 20 عجلاً مسجل في المخزون الجاري الإنجاز بقيمة دفترية 200.000 دج للرأس الواحد (أي ما مجموعه 4.000.000 دج)، وقررت المؤسسة تحويل 5 عجول إلى أصول مثبتة لاستخدامها في عملية التربية والإنتاج، وكانت القيمة الحقيقية للعجول الخمسة بعد خصم تكاليف البيع تعادل 900.000 دج فقط، أي أقل من القيمة الدفترية (1.000.000 دج)، فإن الفارق (100.000 دج) يُسجَّل كخسارة في الحساب 658 كما يلي:

241		ح/الحيوان	900.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	100.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها		1.000.000
		إثبات قيد خروج اخراج المخزونات الزراعية		

وإذا بلغت القيمة الحقيقية 1.100.000 دج، أي أعلى من القيمة الدفترية بـ 100.000 دج، فإن الفارق يُسجَّل كربح مرتبط بتغير القيمة السوقية في الحساب 758 كما يلي:

241		ح/الحيوان	1.100.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها		1.000.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		100.000
		إثبات قيد خروج اخراج المخزونات الزراعية		

وإذا كان الفارق الإيجابي ناتجًا عن احتساب التكاليف العادية (مثل مصاريف التغذية أو الرعاية البيطرية) التي لم تُدرج سابقًا، ولتكن 50.000 دج، فإن هذا المبلغ يُسجل في الحساب 725 "تغير المخزونات الجارية – حيوانات" كما يلي:

241		ح/الحيوان	1.050.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها		1.000.000
	725	ح/تغير المخزونات الجارية – حيوانات		50.000
		إثبات قيد خروج اخراج المخزونات الزراعية		

7) الخروج بدافع التحويل إلى إنتاج مصنع حيواني

يمثل تحويل الحيوانات من المخزونات الزراعية الجاري إنجازها إلى إنتاج مصنع حيواني (مثل تحويل العجول أو الأغنام من التسمين إلى الذبح وإنتاج اللحوم) مرحلة محاسبية هامة، إذ يعكس انتقال الحيوان من كونه أصلًا بيولوجيًا قيد التسمين إلى منتج زراعي تام وقابل للبيع المباشر في السوق، هذا التحويل لا يُعتبر بيعًا خارجيًا وإنما عملية إعادة تصنيف داخلي للموجودات، تستوجب معالجة محاسبية دقيقة تضمن أن القوائم المالية تعكس القيمة الحقيقية للمنتوج النهائي بعد التحويل، ويتم إثبات عملية التحويل على أساس القيمة الدفترية المسجلة في حساب 3321 "المخزونات الزراعية الجاري إنجازها – حيوانات"، وتحويلها إلى حساب 3521 "المنتوجات الزراعية – حيوانات" مع مقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الحقيقية الصافية.

تمتلك مؤسسة فلاحية 15 عجلاً مسجلًا في المخزون الجاري الإنجاز بقيمة دفترية 150.000 دج للرأس، أي مجموع 2.250.000 دج، وقامت بتحويل 5 عجول إلى الذبح لإنتاج اللحوم، فإن القيمة الدفترية لهذه العجول تبلغ 750.000 دج، وإذا كانت القيمة الحقيقية للعجول الخمسة بعد خصم التكاليف 700.000 دج فقط، أي أقل من القيمة الدفترية (750.000 دج)، فإن الفارق البالغ 50.000 دج يُسجل كخسارة كما يلي:

3521		ح/المنتوجات الزراعية حيوانات	700.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	50.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها		750.000
		إثبات قيد اخراج المخزونات الزراعية		

وإذا بلغت القيمة الحقيقية 800.000 دج، أي أعلى من القيمة الدفترية بـ 50.000 دج، فإن الفارق يُعترف به كربح ناتج عن السوق:

3521		ح/المنتوجات الزراعية حيوانات	800.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها		750.000

	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول إثبات قيد اخراج المخزونات الزراعية		50.000

وإذا نتج الفارق الإيجابي عن تكاليف عادية لم تُسجَّل من قبل (مثل الأعلاف والأدوية) بقيمة 30.000 دج، فإن هذا المبلغ يُثبت كتغير في المخزونات الجارية:

3521		ح/المنتوجات الزراعية حيوانات	780.000	
	3321	ح/المخزونات الزراعية الجاري انجازها		750.000
	725	ح/تغير المخزونات الجارية – حيوانات		30.000
		إثبات قيد اخراج المخزونات الزراعية		

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمنتوجات المصنعة الحيوانات

تُعد المنتوجات المُصنّعة الحيوانات تلك الحيوانات التي خضعت لعملية تحول بيولوجي وُجّهت للتسويق، لكنها لم تبلغ بعد مرحلة النضج البيولوجي التي تؤهلها للبيع، وذلك رغم انتهاء فترة الإنتاج التي قد تكون طويلة نسبيًا، يُسجّل تطوّر هذه الحيوانات مباشرة في الحساب 3521 "المنتوجات المصنّعة الحيوانات".

الفرع الأول: الإدراج الأولي في الحسابات

يمكن أن يتم تسجيل الإدراج الأولي في الحسابات إما نتيجة لتحويل حيوانات مثبتة، أو كنتيجة لتحويل منتوجات حيوانية لا تزال قيد الإنجاز.

1) الإدراج الأولي في الحسابات الناجم عن تحويل الحيوانات المثبتة

يمثل تحويل الحيوانات المثبتة (مثل الأبقار الحلوب أو العجول المخصّصة للتربية) من أصول بيولوجية غير جارية إلى أصول موجهة للبيع مرحلة دقيقة في المحاسبة الفلاحية، إذ يعكس الانتقال من وظيفة الاستغلال الطويل الأجل إلى غرض التداول والبيع، هذا التحويل يقتضي إعادة تصنيف الأصل على أساس قيمته الدفترية المثبتة في الحسابات، مع مقارنة هذه القيمة بالقيمة

الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، حتى تعكس القوائم المالية الوضع الاقتصادي الفعلي.

فعندما تكون مؤسسة تمتلك بقرة مثبّتة في حساب الأصول غير الجارية (241 – ح/الحيوان) بقيمة دفترية قدرها 400.000 دج، وقررت المؤسسة الاستغناء عنها وتحويلها إلى أصل موجه للبيع، في هذه الحالة يتم نقل القيمة الدفترية إلى حساب 3521 "المنتوجات الزراعية – حيوانات"، وبلغت القيمة الحقيقية الصافية للبقرة في تاريخ التحويل 370.000 دج فقط، أي أقل من القيمة الدفترية بـ 30.000 دج، فإن هذا الفرق يُسجَّل كخسارة، وذلك وفق القيد التالي:

3521		ح/المنتوجات المصنعة حيوانات	370.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	30.000	
	241	ح/حيوان		400.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

وإذا كانت القيمة الحقيقية الصافية 450.000 دج، أي أكثر من القيمة الدفترية بـ 50.000 دج، فإن الفرق يُعترف به كربح، وذلك وفق القيد التالي:

3521		ح/المنتوجات المصنعة حيوانات	450.000	
	241	ح/حيوان		400.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		50.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

وإذا كان الفارق الإيجابي ناتجًا عن إدراج تكاليف عادية لم تُحمَّل سابقًا (مثل الأعلاف أو الأدوية) بقيمة 20.000 دج، فإن هذا الفارق يُسجَّل في حساب 734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية"، وذلك وفق القيد التالي:

3521		ح/المنتوجات المصنعة حيوانات	420.000	
	241	ح/حيوان		400.000

	734	ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية إثبات تحويل أصل بيولوجي		20.000

2) الإدراج الأولي في الحسابات الناجم عن تحويل حيوانات غير ناضجة إلى صنف الحيوانات الناضجة

يمثل قرار المديرية الفنية باعتبار الحيوانات غير الناضجة (مثل العجول أو الأغنام في طور التسمين) جاهزة للتسويق، نقطة تحول جوهرية في دورة حياة الأصل البيولوجي، فعلى المستوى المحاسبي يعني ذلك إعادة تصنيفها من مخزون قيد الإنجاز إلى منتوج زراعي مكتمل وقابل للبيع المباشر، هذا التحويل يعكس النضج البيولوجي للحيوان وتحوله إلى سلعة اقتصادية تامة، مما يتطلب إعادة تقييمه وفق القواعد المعمول بها.

فإذا كانت مؤسسة تمتلك 10عجول غير ناضجة مسجلة في حساب 3321 "المخزونات الزراعية الجاري إنجازها – حيوانات" بقيمة دفترية قدرها 200.000 دج للرأس الواحد، أي ما مجموعه 2.000.000 دج، بعد قرار المديرية الفنية اعتُبرت هذه العجول جاهزة للتسويق وتم تحويلها إلى حساب 3521 "المنتوجات الزراعية – حيوانات"، وعند عملية التحويل، تتم مقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الحقيقية الصافية بعد خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، فإذا بلغت القيمة الحقيقية الصافية للعجول 1.900.000 دج فقط، أي أقل من القيمة الدفترية بـ 100.000 دج، فإن الفرق يُسجل كخسارة، وذلك وفق القيد التالي:

3521		ح/المنتوجات المصنعة حيوانات	1.900.000	
658		ح/ خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	100.000	
	3321	ح/المنتوجات الزراعية الجاري انجازها		2.000.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

وإذا كانت القيمة الحقيقية الصافية إلى 2.200.000 دج، أي أكثر من القيمة الدفترية بـ 200.000 دج، فإن الفارق يُسجّل كربح، وذلك وفق القيد التالي:

3521		ح/المنتوجات المصنعة حيوانات	2.200.000	
	3321	ح/المنتوجات الزراعية الجاري انجازها		2.000.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		200.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

وإذا كان الفارق الإيجابي ناتجًا عن إدراج تكاليف عادية لم تُحمل سابقًا (مثل الأعلاف أو الرعاية البيطرية) بقيمة 50.000 دج، فإن هذا الفارق يُثبت في الحساب 725 "تغير المخزونات من المنتوجات الزراعية – حيوانات"، وذلك وفق القيد التالي:

3521		ح/المنتوجات المصنعة حيوانات	2.050.000	
	3321	ح/المنتوجات الزراعية الجاري انجازها		2.000.000
	725	ح/تغير المخزونات من المنتوجات		50.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

الفرع الثاني: الإدراج الأولي في الحسابات عند نهاية كل فترة مالية

عند نهاية كل فترة مالية، وإذا بقيت المنتجات الفلاحية المصنّعة من الحيوانات ضمن ممتلكات المؤسسة، فإنه يتوجب تقييمها بالقيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، هذا التقييم يعكس تطبيق مبدأ القياس بالقيمة العادلة الذي يهدف إلى إظهار الواقع الاقتصادي للأصول الحيوانية في القوائم المالية.

يترتب عن هذه العملية مقارنة القيمة الدفترية السابقة مع القيمة الحقيقية الصافية في تاريخ الإقفال، وتسجيل الفارق المحقق وفق طبيعته.

في حالة ما إذا كانت مؤسسة تحتفظ في نهاية السنة المالية بخرفان مصنّفة كمنتجات حيوانية مصنّعة بغرض البيع، وكانت مسجّلة في الدفاتر بقيمة دفترية مقدارها 1.000.000 دج، وقدّرت

القيمة الصافية القابلة للتحقق بتاريخ إعادة التقييم بـ 900.000 دج (أي أقل بمبلغ 100.000 دج من القيمة الدفترية)، فإن الفرق يُعالج محاسبيًا كخسارة في الحساب 658، وذلك وفق القيد التالي:

658		ح/ خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	100.000	
	3521	ح/المنتوجات المصنعة حيوانات		100.000
		إثبات انخفاض قيمة أصل بيولوجي		

إذا بلغت القيمة الحقيقية الصافية 1.200.000 دج، أي بزيادة قدرها 200.000 دج عن القيمة الدفترية، فإن الفارق يُسجل كربح في الحساب 758، وذلك وفق القيد التالي:

3521		ح/المنتوجات المصنعة حيوانات	200.000	
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		200.000
		إثبات زيادة قيمة أصل بيولوجي		

وإذا كان الفارق الإيجابي ناتجًا عن إدراج تكاليف عادية لم تُسجل سابقًا مثل مصاريف البيطري بقيمة **50.00**0 دج، فإن المبلغ يُثبت في الحساب 725 "تغير المخزونات من المنتوجات المصنّعة – حيوانات"، وذلك وفق القيد التالي:

3521		ح/المنتوجات المصنعة حيوانات	50.000	
	725	ح/تغير المخزونات من المنتوجات المصنّعة		50.000
		إثبات زيادة قيمة أصل بيولوجي		

الفرع الثالث: الإدراج الأولي في الحسابات لخروج المنتوجات الفلاحية المصنعة – الحيوانات

1) الخروج بدافع البيع

يُعتبر بيع المنتجات الحيوانية المصنّعة المحطة الأخيرة في الدورة المحاسبية للأصول البيولوجية، إذ يعكس الانتقال من القيمة الدفترية المخزنة إلى تحقيق إيراد فعلي في السوق، من منظور محاسبي يترتب على عملية البيع قيدان متكاملان الأول يثبت الحقوق الناشئة للكيان تجاه الغير (الزبون) على

أساس سعر البيع، والثاني يعكس خروج المنتجات الحيوانية من المخزون وفقًا للقيمة الدفترية المثبتة سابقًا.

فإذا قامت مؤسسة ببيع عشرة كباش، كانت مثبتة في حساب المخزون بالقيمة الدفترية الإجمالية 1.000.000 دج، وقد تم تسويقها بسعر إجمالي مقداره 1.200.000 دج، فإن هذا يعكس فارقًا قدره 200.000 دج يمثل ربحًا محققًا نتيجة البيع، ويترجم ذلك محاسبيًا على النحو التالي:

411		ح/الزبائن	1.200.000	
	701	ح/مبيعات المنتوجات الزراعية التامة		1.200.000
		قيد الفاتورة		
725		ح/المخزونات الجارية الحيوانات	1.000.000	
	3521	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة		1.000.000
		اخراج المنتوج الحيواني		

2) الخروج بدافع حصاد منتجات ناجمة عن توقف العمليات الحيوية للحيوان

يُعتبر توقف العمليات الحيوية للأصل البيولوجي الحيواني لحظة انتقالية محاسبية جوهرية، حيث يتحول الحيوان من أصل حيّ إلى منتوج فلاحي من أصل حيواني (لحوم)، ما يفرض إعادة تصنيف القيمة الدفترية إلى حساب جديد يعكس طبيعته كمخرجات نهائية قابلة للتسويق، في هذه الحالة يعتمد النظام المحاسبي المالي المكيف (SCF) على تقييم هذه المنتجات بالقيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدَّرة عند نقطة البيع، وذلك لضمان أن القوائم المالية تعكس بدقة القيمة الاقتصادية التي باتت متجسدة في المنتوج النهائي.

إذا قامت مؤسسة متخصصة في تربية الأغنام بذبح 20 رأسًا من الغنم كانت مسجلة في حساب (3521 "المنتوجات المصنَّعة – حيوانات") بقيمة دفترية إجمالية قدرها 1.200.000 دج

(60.000 دج للرأس الواحد)، فإن هذه العملية تستوجب نقل القيمة إلى حساب (3522 "المنتوجات الفلاحية المصنَّعة من مصدر حيواني")، وفي تاريخ الذبح كانت القيمة الحقيقية الصافية للذبيحة بـ 1.100.000 دج فقط، أي أقل من المبلغ الدفتري بـ 100.000 دج، يتم إثبات هذا الفارق كخسارة، وفق القيد التالي:

3522		ح/ المنتوجات المصنّعة من أصل حيواني	1.100.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	100.000	
	3521	ح/المنتوجات المصنّعة حيوانات		1.200.000
		اخراج المنتوج الحيواني		

وإذا كانت القيمة الحقيقية الصافية 1.300.000 دج نتيجة زيادة أسعار اللحوم في السوق، أي بزيادة قدرها 100.000 دج مقارنة بالقيمة الدفترية، فإن الفارق يُثبت كربح مرتبط بالسوق، وذلك وفق القيد التالي:

3522		ح/ المنتوجات المصنّعة من أصل حيواني	1.300.000	
	3521	ح/المنتوجات المصنّعة حيوانات		1.200.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		100.000
		اخراج المنتوج الحيواني		

وقد يحدث أن تتحقق زيادة في القيمة بسبب إدراج مصاريف عادية (مثل مصاريف الذبح والتبريد والتوضيب) لم تكن مثبتة من قبل، فإذا قُدّرت هذه التكاليف بـ 40.000 دج، فإنها تُعترف بها كربح داخلي ناتج عن التكاليف، وتسجل وفق القيد التالي:

3522		ح/ المنتوجات المصنّعة من أصل حيواني	1.240.000	
	3521	ح/المنتوجات المصنّعة حيوانات		1.200.000
	725	ح/ تغير المخزونات من المنتوجات		40.000
		اخراج المنتوج الحيواني		

3) الخروج بدافع بيع المنتوجات تم إصلاحها

يُعدّ بيع الحيوانات الحية بعد إخضاعها لعمليات إصلاح أو انتقاء مرحلة محاسبية مهمّة، إذ تعكس هذه العملية انتقال المخزون الحيواني من كونه منتجات فلاحية معدّة للبيع إلى مرحلة التسويق الفعلي، في هذه الحالة يقوم النظام المحاسبي المالي المكيف (SCF) بإثبات الإيراد الناتج عن عملية البيع في حساب المبيعات (ح/700)، مع تسجيل حق المؤسسة على الزبون أو تحصيلها نقدًا، وفي المقابل يتم إخراج المخزون من حساب المنتجات الفلاحية الحيوانية وتحويله إلى حساب تغيّر المخزونات (ح/725) بما يعكس التكلفة الفعلية للمنتجات المبيعة.

فإذا قامت مؤسسة فلاحية متخصصة في تربية الأغنام ببيع قطيع من الخرفان بعد عملية الإصلاح بمبلغ 2.000.000 دج، وكانت القيمة الدفترية للمخزون المباع 1.400.000 دج، فإن القيود المحاسبية تكون كالآتي:

411		ح/الزبائن	2.000.000	
	700	ح/مبيعات البضاعة		2.000.000
		قيد الفاتورة		
725		ح/المخزونات الجارية الحيوانات	1.400.000	
	3521	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة		1.400.000
		اخراج المنتوج الحيواني		

4) الخروج بدافع الضياع (هلاك الحيوان)

يُعتبر هلاك الحيوان أثناء دورة التربية أو الإنتاج من المخاطر الجوهرية التي تواجهها المؤسسات الفلاحية، سواء كان ذلك نتيجة أمراض مفاجئة، أو حوادث عرضية، أو ظروف طبيعية غير متحكم فيها، هذا الحدث يؤدي إلى انخفاض مباشر في الأصول البيولوجية للمؤسسة، ما يستوجب معالجته محاسبياً لإظهار الأثر المالي الحقيقي.

عند تسجيل هذه العملية، يُثبت الخروج بناءً على القيمة الدفترية للحيوان الهالك، حيث يُدرج في حساب 658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية" مقابل تخفيض حساب 3521 "المنتوجات الزراعية المصنّعة – حيوانات".

فإذا مؤسسة تربي قطيعاً من الأبقار موجهة للبيع، وتعرضت لنفوق بقرة كانت مسجلة في الدفاتر بقيمة 300.000 دج، في هذه الحالة يُثبت القيد المحاسبي التالي:

658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	300.000	
	3521	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة الحيوانات		300.000
		إثبات قيد اخراج المنتوج الحيواني		

غير أن المؤسسات الفلاحية غالباً ما تعتمد على التأمين لتغطية مثل هذه الأخطار، فإذا حصلت المؤسسة على تعويض من شركة التأمين بقيمة قدرها 350.000 دج بشيك بنكي، فإن المؤسسة تُسجّل 300.000 دج لاسترجاع أثر الخسارة، بينما يتم الاعتراف بـ 50.000 دج كمنتوج استثنائي، بالقيود التالية:

512		ح/حسابات البنوك الجارية	350.000	
	658	ح/ خسائر على القيمة الحقيقية للأصول		300.000
	757	ح/المنتوجات الاستثنائية في عملية التسيير		50.000
		إثبات حصول على تعويض تأمين		

5) الخروج بدافع الاستهلاك الذاتي

يُعد الاستهلاك الذاتي للأصول الحيوانية من المظاهر المميزة للنشاط الفلاحي، حيث يقوم المستغل أو أحد أفراد عائلته أو المستخدمون أو الشركاء باقتطاع جزء من القطيع الجاهز للبيع لتلبية احتياجات خاصة، وعلى الرغم من أنّ هذا الخروج لا يصاحبه تدفق نقدي خارجي، إلا أنّ المعالجة المحاسبية تُعامل على غرار البيع الداخلي، إذ يُعتمد على القيمة الدفترية المثبتة للحيوانات المسحوبة بما يضمن تجسيد أثرها الاقتصادي على القوائم المالية.

فإذا مؤسسة تمتلك قطيعاً يضم 30 رأس بقر موجهة للبيع، مسجَّلة في حساب "المنتوجات الزراعية المصنّعة – حيوانات" (3521)، وتبلغ القيمة الدفترية للرأس الواحد 200.000 دج، وقد تم اقتطاع 8 رؤوس وُجهت بطرق مختلفة.

تم السحب 4 رؤوس من طرف المستغل لفائدة عائلته، يُعتبر بمثابة بيع داخلي بقيمة 800.000 دج (4 × 200.000)، ويُثبت في الحسابات كالآتي:

725		ح/تغير المخزونات الزراعية الجارية الحيوانات	800.000	
	3521	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة الحيوانات		800.000
		إثبات قيد خروج المنتوج الحيواني		

تم منح أحد المستخدمين مكافأة عينية متمثلة في رأس واحد بقيمة 200.000 دج، فإن العملية تُعترف بها كعبء اجتماعي يُدرج ضمن "أعباء المستخدمين الأخرى" (638) ويسجل وفق القيد التالي:

638		ح/أعباء المستخدمين الأخرى	200.000	
	3521	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة الحيوانات		200.000
		إثبات قيد خروج المنتوج الحيواني		

تم سحب بقرتين لحساب المستغل الشخصي بقيمة 400.000، فإن قيمته تُرحل إلى حسابه الخاص (108 "حساب المستغل")، ويُثبت القيد التالي:

108		ح/حساب المستغل	400.000	
	3521	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة الحيوانات		400.000
		إثبات قيد خروج المنتوج الحيواني		

تم منح أحد الشركاء رأس واحد بقيمة 200.000 دج، فإنه يُدرج ضمن "المجمع والشركاء" (45)، وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

45		ح/المجمع والشركاء	200.000	

	3521	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة الحيوانات إثبات قيد خروج المنتوج الحيواني		200.000

6) الخروج بدافع التحويل إلى أصل بيولوجي مثبت حيواني

إن تحويل الحيوانات الجاهزة للبيع إلى أصول بيولوجية مثبتة يعكس قراراً استراتيجياً داخل المؤسسة، حيث يتم إعادة إدماج جزء من الإنتاج (مثل العجول أو النعاج) في القطيع الأساسي بغرض التكاثر أو إنتاج الحليب، وتقوم هذه العملية على مقارنة القيمة الدفترية المسجّلة في حساب 3521 "المنتوجات الزراعية المصنّعة – حيوانات" مع القيمة الحقيقية للحيوان في تاريخ التحويل بعد خصم تكاليف البيع، بما يتيح تثبيت الرصيد في حساب 241 "الحيوانات – أصول مثبتة".

عندما تكون القيمة الحقيقية أقل من القيمة الدفترية، سواء نتيجة لانخفاض أسعار السوق أو بسبب التكاليف المرتبطة بتربية الحيوان، يتم الاعتراف بالفارق كخسارة على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية، فإذا كانت القيمة الدفترية لعجل مخصّص للبيع 250.000 دج، غير أن تقييمه في السوق بتاريخ التحويل أظهر قيمة لا تتجاوز 220.000 دج، فإن الفارق البالغ 30.000 دج يُسجَّل كخسارة في حساب 658، ويُثبت في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

241		ح/الحيوان	220.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	30.000	
	3521	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة الحيوانات		250.000
		إثبات قيد خروج المنتوج الحيواني		

في حال ارتفعت الأسعار السوقية للحيوانات مقارنة بالقيمة الدفترية، فإن الفارق يُسجَّل كربح على القيمة الحقيقية، فإذا كان نفس العجل مثبتاً محاسبياً بـ 250.000 دج، لكن قيمته السوقية بعد التقييم بلغت 280.000 دج، فإن الفارق 30.000 دج يُعترف به في حساب 758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"، ويسجل وفق القيد التالي:

241		ح/الحيوان	280.000	
	3521	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة الحيوانات		250.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		30.000
		إثبات قيد خروج المنتوج الحيواني		

قد ينشأ فارق إيجابي بسبب تحميل تكاليف عادية لم تُسجل سابقاً، مثل مصاريف التغذية أو الرعاية الصحية، وهو ما يُعترف به كتغير في المخزونات، فإذا بلغت القيمة الدفترية لعجل 250.000 دج، بينما قدرت قيمته الحقيقية بـ 260.000 دج مع إرجاع 10.000 دج لتكاليف عادية، فإن الفارق يُسجل في حساب 725 "تغير المخزونات من المنتوجات المصنّعة – حيوانات"، ويسجل وفق القيد التالي:

241		ح/الحيوان	280.000	
	3521	ح/المنتوجات الزراعية المصنعة الحيوانات		260.000
	725	ح/تغير المخزونات من المنتوجات المصنّعة		10.000
		إثبات قيد خروج المنتوج الحيواني		

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمنتوجات المصنعة من مصدر حيواني

المنتوجات المصنّعة من مصدر حيواني تشمل تلك الناتجة إما عن استغلال مستمر للأصل البيولوجي الحيواني، مثل الحليب، الصوف، البيض، والعسل، أو عن توقف نشاطه الحيوي، كما في حالة الجلود، الهياكل العظمية، أو لحوم، وتُدرج هذه المنتوجات في الحساب 3522 الخاص بالمنتوجات الفلاحية المصنّعة من مصدر حيواني.

الفرع الأول: الإدراج الأولي في الحسابات

- تُسجّل هذه الحسابات في مرحلة أولى عند جني أو حصاد المنتوج حسب الحالات التالية:

عند إنتاج موارد متجددة من الأصول البيولوجية الحيوانية (مثل الحليب أو العسل أو الصوف)، يتم قياسها بالقيمة الحقيقية بعد خصم تكاليف البيع المقدرة، وذلك لكونه يعكس قيمتها

الاقتصادية الفعلية لحظة الاعتراف، بحيث يعكس هذا التقييم التكاليف الفعلية التي تم الالتزام بها، في حين يُعتبر الفرق بين القيمة الحقيقية وتلك التكاليف ربحًا على القيمة الحقيقية، محاسبياً يُثبت المنتوج الحيواني في حساب (3522) بالقيمة الحقيقية، في مقابل إثبات التكاليف المتحملة في الحساب (726)، بينما يُعترف بالفارق كربح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية ويظهر مباشرة في نتائج المؤسسة.

فإذا كانت مؤسسة متخصصة في تربية النحل حصلت على 200 كلغ من العسل خلال فترة الإنتاج، وقد بلغت القيمة السوقية الصافية للكيلوغرام الواحد 4.000 دج أي ما يعادل 800.000 دج كمبلغ إجمالي، بينما قدرت تكاليف الانتاج بـ 750.000 دج، فإن الفرق البالغ 50.000 دج يُمثل ربحاً ناتجاً عن القياس بالقيمة الحقيقية، ويُسجّل ذلك وفق القيد التالي:

3522		ح/المنتوجات الفلاحية المصنعة من مصدر حيواني	800.000	
	726	ح/تغير المخزونات من المنتوجات الفلاحية		750.000
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		50.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

عندما يكون مصدر المنتوجات الحيوانية ناجماً عن توقف العمليات الحيوية للأصل البيولوجي، كما في حالة ذبح الأبقار أو الأغنام، أو استخراج الجلود، أو الاستفادة من الهياكل العظمية، فإن عملية الاعتراف المحاسبي تستند إلى إدراج هذه المنتجات بالقيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدَّرة في نقطة البيع.

إذا كانت المؤسسة تمتلك قطيعاً مسجلاً ضمن الأصول الثابتة بقيمة دفترية قدرها 2.000.000 دج، ثم قامت بذبحه وبيع المنتجات الناتجة عنه (لحوم وجلود) بقيمة سوقية بعد خصم تكاليف البيع تساوي 1.800.000 دج، فإن الفارق البالغ 200.000 دج يُعترف به كخسارة تُسجَّل في الحساب (658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية")، وذلك وفق القيد التالي:

3522		ح/المنتوجات المصنعة من مصدر حيواني	1.800.000	
658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	200.000	
	241	ح/الحيوان		2.000.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

إذا اشترت المؤسسة عدداً من العجول بغرض إعادة البيع، وسجلتها في الدفاتر بقيمة 1.500.000 دج، ثم توقفت عملياتها الحيوية نتيجة الذبح وأُعيد تقييم المنتجات (لحوم + جلود) بقيمة صافية قدرها 1.800.000 دج، فإن الفرق الإيجابي بمبلغ 300.000 دج يُعترف به كربح على القيمة الحقيقية ضمن الحساب (758)، ويسجل ذلك وفق القيد التالي:

3522		ح/المنتوجات المصنعة من مصدر حيواني	1.800.000	
	302	ح/الحيوانات المقتناة لغرض إعادة البيع		1.500.000
	758	ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول		300.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

في حال كانت بعض الحيوانات لا تزال قيد النمو ومسجلة بقيمة دفترية قدرها 900.000 دج، ثم توقفت عملياتها الحيوية قبل النضج الكامل وتم تحويلها إلى منتجات (لحوم أو جلود) بقيمة مقدرة 950.000 دج، فإن الفارق البالغ 50.000 دج، وأعتبر هذا الفرق ربحاً عادياً ناجماً عن التكاليف التي سبق الالتزام بها، (726 "تغير المخزونات من المنتوجات المصنعة من أصل حيواني").

3522		ح/المنتوجات المصنعة من مصدر حيواني	950.000	
	302	ح/الحيوانات المقتناة لغرض إعادة البيع		900.000
	726	ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول		50.000
		إثبات تحويل أصل بيولوجي		

يُسجل الفرق الناتج عن تكاليف الإنتاج العادية إذا كان الأصل مسجل في الحساب 241 "الحيوان" ضمن الحساب (734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية") بنفس المنهجية.

الفرع الثاني: الإدراج الأولي في الحسابات عند نهاية كل فترة مالية

عند نهاية كل فترة مالية تخضع المنتجات الفلاحية المصنّعة من أصل حيواني (مثل اللحوم المجمّدة أو الجلود أو الصوف المخزن بعد المعالجة) لإعادة تقييم، وذلك على أساس القيمة الحقيقية مخصومة منها التكاليف المقدّرة في نقطة البيع.

فإذا كانت مؤسسة تحتفظ بمخزون من الجلود الحيوانية مسجّل بقيمة 1.200.000 دج، وأظهرت تقديرات نهاية السنة أن قيمتها الحقيقية الصافية لا تتجاوز 1.000.000 دج، فإن الفارق البالغ 200.000 دج يُعترف به كخسارة ويُسجَّل في حساب (658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية")، ويسجل وفق القيد التالي:

658		ح/ خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	200.000	
	3522	ح/المنتوجات المصنّعة من أصل حيواني		200.000
		إثبات انخفاض قيمة أصل بيولوجي		

أما إذا أظهر التقييم أن القيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف قد ارتفعت مقارنة بالقيمة الدفترية، فإن هذا الفارق يُسجَّل كربح على القيمة الحقيقية في الحساب (758)، فلو كانت كمية من اللحوم المبردة مسجّلة بقيمة 2.500.000 دج، وارتفعت قيمتها المقدّرة في السوق عند الإقفال إلى 2.800.000 دج، فإن الفرق الإيجابي (300.000 دج) يُعترف به كأرباح، ويعكس أثر تحسن الظروف السوقية على أصول المؤسسة.

3522		ح/المنتوجات المصنّعة من أصل حيواني	300.000	
	758	ح/أرباح على القيمة الحقيقية للأصول		300.000
		إثبات زيادة قيمة أصل بيولوجي		

وفي بعض الحالات قد يكون الفارق الإيجابي ناجماً عن تغطية التكاليف العادية التي سبق الالتزام بها خلال دورة الإنتاج، لا عن تغيرات السوق، حينها يُسجَّل هذا الفارق في الحساب (726 "تغير المخزونات من المنتوجات الزراعية من أصل حيواني") بدل إدراجه كأرباح استثنائية، فإذا كان

مخزون من الصوف مسجلاً بـ 600.000 دج وارتفعت قيمته المقدّرة إلى 620.000 دج، فإن الزيادة البالغة 20.000 دج تُسجَّل ضمن حساب التغير في المخزونات، بما يعكس ارتباطها بالتكاليف العادية أكثر من ارتباطها بتقلب الأسعار، ويسجل وفق القيد التالي:

3522		ح/المنتوجات الفلاحية المصنّعة من أصل حيواني	20.000	
	726	ح/تغير المخزونات من المنتوجات		20.000
		إثبات زيادة قيمة أصل بيولوجي		

الفرع الثالث: الإدراج الأولي في الحسابات لخروج المنتوجات الفلاحية المصنعة من أصل حيواني

1) الخروج بدافع البيع

عند وصول المنتجات الفلاحية المصنّعة من أصل حيواني إلى مرحلة البيع، ينتقل الأصل من كونه مجرد مخزون يعكس قيمة إنتاج، إلى مصدر لتحقيق إيراد فعلي للكيان الاقتصادي، وهنا تقتضي القواعد المحاسبية إثبات عمليتين متكاملتين الأولى مرتبطة بإثبات الإيراد الناتج عن البيع، والثانية تعكس إخراج المخزون من الحسابات بالقيمة التي كان مسجلاً بها سابقاً.

فعند بيع مؤسسة كمية من اللحوم المبردة بمبلغ 3.000.000 دج، يُسجَّل الإيراد في حساب (701) مقابل حق المؤسسة لدى الزبون في حساب (411)، وفي الوقت ذاته يُخرج المخزون بالقيمة الدفترية 2.700.000 دج من حساب (3522)، ويكون القيد في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

411		ح/الزبائن	3.000.000	
	701	ح/مبيعات المنتوجات الزراعية التامة		3.000.000
		قيد الفاتورة		
726		ح/تغير المخزونات من المنتوجات الفلاحية	2.700.000	
	3522	ح/المنتوجات المصنعة من أصل حيواني		2.700.000
		اخراج المنتوج الحيواني		

2) الخروج بدافع بيع المنتوجات التي تم إصلاحها

قد تقوم المؤسسات الفلاحية ببيع منتجات حيوانية ناتجة عن عمليات إصلاح، مثل الجلود التي يتم استبعادها من المخزون الأصلي وإعادة توجيهها إلى السوق كبضائع معدّة للبيع، وتقتضي القواعد المحاسبية في هذه الحالة التمييز بين عمليتين أساسيتين الأولى مرتبطة بتسجيل الإيراد الناتج عن عملية البيع، والثانية مرتبطة بإخراج المنتجات الحيوانية من المخزون بالقيمة الدفترية، بما يسمح بإبراز النتيجة الحقيقية المتولدة عن النشاط.

فإذا قامت مؤسسة ببيع كمية من الجلود الناتجة عن عملية الإصلاح بمبلغ 1.200.000 دج، في حين أن القيمة الدفترية لهذه الجلود في المخزون تبلغ 950.000 دج، فإن التسجيل المحاسبي يتم وفق التسلسل التالي:

411		ح/الزبائن	1.200.000	
	700	ح/مبيعات بضائع		1.200.000
		قيد الفاتورة		
726		ح/ تغير المخزونات من المنتوجات	950.000	
	3522	ح/المنتوجات المصنعة من أصل حيواني		950.000
		اخراج المنتوج الحيواني		

3) الخروج بدافع الضياع

في النشاط الفلاحي، تبقى المخاطر جزءاً لا يتجزأ من دورة الاستغلال، إذ قد تتعرض المنتجات الحيوانية المصنّعة (كاللحوم، الألبان، أو الجلود بعد معالجتها) للهلاك أو الضياع، سواء ظروف تخزين غير ملائمة، أو كوارث طبيعية، هذا النوع من الأحداث لا يعكس خياراً إرادياً من طرف المؤسسة، بل يمثل خسارة اقتصادية حقيقية يجب أن تترجم محاسبياً بدقة في القوائم المالية. ولأجل ذلك، يعتمد النظام المحاسبي المالي المكيف على مبدأ تحميل الخسارة إلى حساب (658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية") مقابل إخراج المخزون من حساب (3522

"المنتوجات الفلاحية المصنّعة من أصل حيواني")، فإذا تعرضت مؤسسة فلاحية إلى ضياع كمية من اللحوم كانت مثبتة في الدفاتر بقيمة 800.000 دج، فإن القيد المحاسبي يكون كالآتي:

658		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول	800.000	
	3522	ح/المنتوجات المصنعة من أصل حيواني		800.000
		إثبات قيد اخراج المنتجات		

غير أن أغلب المؤسسات تلجأ إلى التغطية التأمينية لمواجهة هذه المخاطر، وعليه فإن حصول المؤسسة على تعويض من شركة التأمين يقتضي تسجيل هذا التدفق المالي كإيراد، فإذا بلغ التعويض المحصل بشيك بنكي بقيمة 1.000.000 دج، فإنه يسجّل كما يلي:

512		ح/حسابات البنوك الجارية	1.000.000	
		ح/خسائر على القيمة الحقيقية للأصول		800.000
	757	ح/المنتوجات الاستثنائية في عملية التسيير		200.000
		إثبات حصول على تعويض تأمين		

4) الخروج بدافع الاستهلاك الذاتي

يُعتبر الاستهلاك الذاتي للمنتوجات الفلاحية المصنّعة من أصل حيواني إحدى الخصوصيات المميزة للنشاط الفلاحي، حيث قد يلجأ المستغل أو أحد أفراد عائلته أو المستخدمون أو حتى الشركاء إلى الاستفادة المباشرة من هذه المنتجات دون المرور عبر قنوات التوزيع التقليدية. ورغم أن العملية لا تولد تدفقات نقدية حقيقية، إلا أنّها تُعالج محاسبيًا كما لو كانت عملية بيع داخلي، وذلك بهدف عكس الأثر الاقتصادي الفعلي لهذه السحوبات على النتيجة المالية للمؤسسة.

مؤسسة تمتلك مخزونًا من منتجات حيوانية مصنّعة (حليب، لحوم، أو عسل) مسجل في الدفاتر بقيمة 400.000 دج، وقد قامت باقتطاع جزء منه لأغراض الاستهلاك الذاتي، تختلف المعالجة المحاسبية تبعًا للجهة المستفيدة من هذا الاستهلاك كما يلي:

إذا قام المستغل الفردي بسحب كمية من الحليب بقيمة 150.000 دج لاستهلاك عائلي، تُعامل العملية كبيع داخلي، ويُثبت قيد محاسبي في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

726		ح/تغير المخزونات من المنتوجات الزراعية	150.000	
	3522	ح/المنتوجات المصنعة من أصل حيواني		150.000
		إثبات قيد المخزونات الزراعية		

إذا منحت المؤسسة منتجات حيوانية متمثلة في لحوم لمستخدميها كمنفعة عينية بقيمة 100.000 دج، فإن العملية تُسجل كعبء وذلك بإثباتها في الحساب 638 "أعباء المستخدمين الأخرى"، وتسجل في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

638		ح/أعباء المستخدمين الأخرى	100.000	
	3522	ح/المنتوجات المصنعة من أصل حيواني		100.000
		إثبات قيد المخزونات الزراعية		

إذا قام المستغل الفردي بسحب كمية من العسل لصالحه الخاص بقيمة 80.000 دج، فإن العملية تُعالج كمقاصة بينه وبين المؤسسة عبر حسابه الخاص (108 "حساب المستغل")، ويسجل وفق القيد التالي:

108		ح/حساب المستغل	80.000	
	3522	ح/المنتوجات المصنعة من أصل حيواني		80.000
		إثبات قيد المخزونات الزراعية		

تم سحب كمية من الحليب لفائدة الشركاء بقيمة 70.000 دج، فإن العملية تُعالج كاقتطاع من حقوقهم، ويُثبت ذلك في حساب 45 "المجمع والشركاء"، ويسجل وفق القيد التالي:

45		ح/المجمع والشركاء	70.000	
	3522	ح/المنتوجات المصنعة من أصل حيواني		70.000
		إثبات قيد المخزونات الزراعية		

خلاصة الفصل:

أبرز هذا التصور التطبيقي أن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي يوفر إطارًا محاسبيًا أكثر دقة وواقعية مقارنة بالمعالجات التقليدية، لاسيما فيما يتعلق بتقييم الأصول البيولوجية وإظهار تغيراتها الدورية في القوائم المالية، كما بينت الأمثلة التوضيحية كيف يمكن لهذا النظام أن يعكس صورة أكثر شفافية عن الوضعية المالية للمؤسسة الفلاحية.

غير أن هذه المحاولة تظل محصورة في كونها تصورًا نظريًا مطبقًا على نحو افتراضي، ما يستوجب تعميق البحث والتجريب الميداني من طرف المؤسسات والهيئات المختصة، وبذلك فإن تفعيل النظام مستقبلاً يتطلب تكوينًا متخصصًا وتأطيرًا علميًا وعمليًا، حتى يصبح أداة ناجعة لدعم الشفافية والمصداقية في المعلومة المحاسبية الفلاحية.

خاتمة

الخاتمة

يُعدّ القطاع الفلاحي أحد الأعمدة الأساسية للاقتصاد الوطني، لما يقدّمه من مساهمة فعّالة في تحقيق الأمن الغذائي وتعزيز التنمية الريفية، غير أن طبيعته المتغيرة وتنوّع أنشطته البيولوجية تجعل من معالجته المحاسبية مجالًا معقّدًا يتطلّب نظامًا خاصًا يراعي خصائصه المميزة.

وفي هذا السياق، جاء إصدار النظام المحاسبي المالي المكيّف مع القطاع الفلاحي سنة 2023 كمبادرة وطنية تهدف إلى إرساء إطار محاسبي يعكس خصوصيات البيئة الفلاحية في الجزائر ويتقاطع في مبادئه مع المعايير الدولية دون أن يكون مجرد ترجمة حرفية لها، فالنظام الجديد يسعى إلى توفير معلومات مالية أكثر دقة وملاءمة وتأسيس أرضية محاسبية تساعد في تحسين تسيير المؤسسات الفلاحية وتوجيه قراراتها.

وتندرج هذه الأطروحة ضمن الجهود العلمية الرامية إلى توضيح الأسس النظرية والتطبيقية لهذا النظام وفهم آليات تفعيله بما يتلاءم مع واقع النشاط الفلاحي في الجزائر، فهي محاولة لربط الإطار المفاهيمي للمحاسبة الفلاحية بالواقع العملي، وإبراز أهمية تهيئة بيئة مهنية ومؤسساتية قادرة على دعم تطبيق هذا النظام مستقبلاً، بما يحقق التوازن بين متطلبات التطوير المحاسبي وخصوصيات الممارسة الفلاحية الوطنية.

وبناءً على ما سبق من عرض وتحليل نظري وميداني، يمكن تلخيص أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة فيما يلي:

1. نتائج اختبار الفرضيات

من خلال التحليل النظري والميداني، ومن اختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الجوهرية يمكن تلخيصها فيما يلي:

1) **الفرضية الأولى:** تنص على أن تعالج الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية بالتكلفة التاريخية هي فرضية خاطئة.

فمن خلال الدراسة تبيّن أن المؤسسات الفلاحية في الجزائر ما تزال تعتمد على التكلفة التاريخية كأساس لتقييم الأصول البيولوجية، وذلك بسبب عدم دخول النظام المحاسبي المالي المكيف حيز التنفيذ الفعلي إلى غاية الوقت الراهن، مع غياب أدوات تقنية وإرشادية كفيلة بتطبيق القياس على أساس القيمة العادلة، بينما تعتمد المعايير المحاسبية الدولية على القيمة العادلة على كافة الأصول بيولوجية ما عدا النباتات المثمرة.

2) **الفرضية الثانية:** تنص على أن جاء النظام المحاسبي المالي المكيّف للقطاع الفلاحي الصادر سنة 2023 إلى تنظيم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من خلال مدونة حسابات خاصة تعزز توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية فرضية صحيحة.

أظهرت الدراسة أن النظام المحاسبي المالي المكيّف للقطاع الفلاحي الصادر سنة 2023 تضمن إصدار مدونة حسابات خاصة بالقطاع، كما جاء بتوجيهات واضحة لتقييم الأصول البيولوجية، حيث اعتمد مبدأ القيمة العادلة وطريقة الإفصاح عنها في القوائم المالية، مما يعزز مواءمة المحاسبة الفلاحية مع المعايير المحاسبية الدولية.

3) **الفرضية الثالثة:** تنص على أن يتقاطع النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير الدولية في المفاهيم الأساسية للقياس والإفصاح فرضية صحيحة.

تُظهر نتائج المقارنة بين النظام المحاسبي المالي المكيّف والمعيار الدولي (IAS 41) وجود تقارب مفاهيمي واضح في المبادئ العامة للقياس والإفصاح، خاصة من خلال تبني مبدأ القيمة العادلة كأساس لتقييم الأصول البيولوجية، غير أن هذا التقارب يظل محدودًا على المستوى التطبيقي بفعل خصوصيات البيئة الاقتصادية والتنظيمية في الجزائر، وعلى رأسها ضعف أو غياب الأسواق

النشطة التي تسمح بتحديد القيمة العادلة بصورة دقيقة وموثوقة، كما تكشف الدراسة عن اختلاف جوهري يتمثل في معالجة النباتات الحاملة، إذ تُصنف دوليًا ضمن الممتلكات والآلات والمعدات وفق معيار (IAS 16)، بينما يعاملها النظام المحاسبي المالي المكيّف كأصول بيولوجية طويلة الأجل، وهو ما ينعكس بشكل مباشر على طرق القياس المحاسبي، ولا سيما فيما يتعلق بالاهتلاك، وآليات التقييم، ومتطلبات الإفصاح.

4) **الفرضية الرابعة:** تنص على أن يعيق غياب تحديد القيمة العادلة للأصول تصميم نظام معلومات محاسبي فعال في المؤسسات الفلاحية الجزائرية فرضية صحيحة.

أكدت نتائج الدراسة الميدانية، من خلال المقابلات التي أُجريت مع الخبراء والمحاسبين، أن صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية تُعدّ من أبرز العوائق أمام بناء نظام معلومات محاسبي فعّال داخل المؤسسات الفلاحية الجزائرية، ويعود ذلك أساسًا إلى غياب سوق نشط ومنظم لتداول هذه الأصول، مما يجعل عملية التقييم قائمة على التقدير أكثر من اعتمادها على أسعار مرجعية حقيقية، كما يرتبط هذا الوضع بضعف تنظيم السوق الفلاحية وغياب أسواق مرجعية شفافة للأسعار، إضافة إلى هيمنة الوسطاء وغياب قواعد بيانات دقيقة ومحدثة حول الأسعار، كما أن تقلب الإنتاج الفلاحي المرتبط بالعوامل المناخية يزيد من عدم استقرار الأسعار، مما يجعل تطبيق القيمة العادلة داخل النظام المحاسبي المكيّف محدودًا وصعبًا في الواقع العملي.

2. نتائج الدراسة

كما أظهرت نتائج هذه الدراسة أن محدودية تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيّف مع القطاع الفلاحي في الجزائر تعود بدرجة كبيرة إلى الخصوصيات البنيوية والتنظيمية التي تميّز المحيط الفلاحي الوطني، ويمكن تلخيص أهم هذه الخصوصيات وانعكاساتها كما يلي:

- تُظهر نتائج الدراسة أن تصور نظام معلومات محاسبي فلاحي متوافق مع النظام المحاسبي المالي المكيف والمعايير الدولية يساهم في تحسين المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية داخل المؤسسات الفلاحية الجزائرية من خلال تبسيط الإجراءات وتوحيد نماذج التسجيل، واعتماد قياسات دورية ومنظمة تعكس التحولات البيولوجية بدقة، كما يدعم هذا التصور إدماج أدوات تكنولوجية متخصصة وأنظمة معلومات للتتبع الرقمي للأصول حسب خصائصها الإنتاجية، وربط المؤسسات بقواعد بيانات قطاعية توفر مؤشرات الأسعار ومعايير موحدة للتقييم، مما يعزز دقة القياس وموضوعية التقييم.
- أظهر التحليل الميداني أن معظم المستثمرات الفلاحية خصوصًا الصغيرة والمتوسطة، لا تمتلك سجلات محاسبية دقيقة ولا تستند إلى نظام معلوماتي منظم، مما يجعل عملية التقييم الفعلي شبه مستحيلة في غياب سوق نشطة للأصول الحية.
- تُدار غالبية المستغلات الفلاحية من طرف عائلات صغيرة تعتمد على الأساس النقدي في تسجيل العمليات، وليس على أساس الاستحقاق، مما يؤدي إلى غياب سجلات محاسبية دقيقة ويحدّ من إمكانية إعداد تقارير مالية موثوقة.
- بسبب الإعفاءات الجبائية التي يستفيد منها القطاع الفلاحي، لا يشعر الفلاحون بالحاجة إلى الالتزام بنظام محاسبي رسمي، إذ يُنظر إلى المحاسبة على أنها عبء إداري أكثر من كونها أداة لتسيير الموارد واتخاذ القرار.
- تُظهر طبيعة الأصول البيولوجية، النباتية والحيوانية، أنها تمر بمراحل متعاقبة من النمو ثم النضج فالتراجع، ما يجعل منافعها الاقتصادية غير منتظمة عبر فترات الاستغلال، وبناءً عليه عند القياس بطريقة التكلفة تبدو طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج أكثر تعبيرًا عن الاستهلاك الفعلي لهذه المنافع، مع بقاء تطبيقها مرتبطًا بمدى توفر إمكانات دقيقة للقياس والمتابعة.

- يُعد ضعف التكوين في المحاسبة الفلاحية من أبرز العوائق أمام تطبيق النظام المكيّف، إذ يفتقر معظم المحاسبين إلى المعرفة الدقيقة بخصائص الأصول البيولوجية وأساليب تقييمها وفق القيمة العادلة.
- لا توجد سوق نشطة يمكن الاعتماد عليها لتقدير القيمة العادلة للأصول البيولوجية، مما يجعل تطبيق هذا المبدأ صعبًا ميدانيًا رغم اعتماده في النصوص المعيارية.

3. توصيات الدراسة

وانطلاقًا من النتائج المتوصل إليها، تقترح الدراسة مجموعة من التوصيات العملية الهادفة إلى تعزيز قابلية تطبيق النظام المكيّف في البيئة الفلاحية الجزائرية، من أهمها:

- تفعيل النظام المحاسبي المالي المكيف تدريجيًا عبر برامج تجريبية في مؤسسات فلاحية نموذجية قبل تعميمه على المستوى الوطني.
- إنشاء لجان تقييم قطاعية تضم خبراء محاسبة ومهندسين فلاحيين لتحديد مؤشرات القيمة العادلة للأصول البيولوجية حسب المناطق والأنشطة.
- توسيع محتوى البرامج الجامعية والتكوينية ليشمل وحدات متخصصة في المحاسبة الفلاحية، تُركّز على الجوانب التطبيقية للنظام المحاسبي المالي المكيّف والمعايير الدولية، بما يعزّز قدرات الخريجين في التعامل مع متطلبات المحيط الفلاحي الوطني والعالمي.
- رقمنة النظام المحاسبي الفلاحي من خلال تطوير تطبيقات إلكترونية بسيطة ومتكيفة مع طبيعة المؤسسات العائلية الصغيرة.
- تشجيع إنشاء سوق فلاحية منظمة تتيح تداول الأصول البيولوجية ومنتجاتها، بما يسهل تحديد قيم عادلة واقعية.

- تشجيع المحاسبين على إدراك أهمية المحاسبة الفلاحية كأداة عملية تساعدهم على اتخاذ قرارات استثمارية أفضل، وفهم أنها ليست مجرد وسيلة للضرائب أو للاستفادة من الإعفاءات الجبائية، بل أداة حقيقية لتحسين إدارة المؤسسات الفلاحية ودعم المستثمرين.
- تعزيز التعاون بين وزارة الفلاحة ووزارة المالية لتوحيد المرجعيات المحاسبية والمراقبة المالية داخل القطاع.

4. آفاق البحث المستقبلية

تفتح هذه الدراسة المجال أمام أبحاث أخرى يمكن أن تتناول بعمق أكبر:

- تطوير نماذج كمية لتقييم القيمة العادلة للأصول البيولوجية في ظل غياب الأسواق النشطة.
- دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف على الأداء المالي للمؤسسات الفلاحية.
- بحث دور التحول الرقمي في دعم الشفافية المحاسبية وتطوير نظم المعلومات الفلاحية في الجزائر.
- تحليل مدى استعداد المحيط المؤسساتي والبنكي لتبني المحاسبة الفلاحية الحديثة كأداة للتمويل والمراقبة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع والمصادر

أولا: المراجع العربية

I. الكتب

1. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
2. أشرف صالح سليمان وآخرون، نظم معلومات محاسبية، القاهرة، 2020.
3. أمينة بن خزناجي، صالح بزة، جباية المؤسسة دروس وتمارين محلولة، الطبعة الثانية، الجزائر، دار الباحث، 2022.
4. إيمان عباس حلمي وآخرون، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2021.
5. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، الجزء الأول، الجزائر، دار أجيال الرقمي، 2023.
6. بوكرة كميلية، النظام الجبائي الجزائري، الجزائر، الصفحات الزرقاء العالمية، 2023.
7. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2019.
8. جواد سعد العارف، الاقتصاد الزراعي، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
9. خالد راغب الخطيب، المحاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، 2009.
10. خالد عبد العزيز حجازي وآخرون، تصميم النظم المحاسبية، مركز جامعة القاهرة، القاهرة.

11. سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، الأردن، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2008.
12. السيد عبد المنعم محمد ديبان وآخرون، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الاقتصاد، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2019.
13. شباب ناصر، محاسبة التكاليف الزراعية (الجزء النظري)، الطبعة الأولى، 2010.
14. طه الطاهر إبراهيم، تصميم النظم المحاسبية، مركز جامعة القاهرة، القاهرة.
15. عاطف محمد العوام، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الثامنة، القاهرة، 2020.
16. عاطف محمد العوام، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت الخدمية، القاهرة، 2015.
17. عبد العاطي عبد المنصف وآخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، القاهرة.
18. عبد العزيز السيد مصطفى وآخرون، نظم معلومات المحاسبية مدخل تطبيقي عملي، القاهرة، 2019.
19. عطا الله أحمد الحسبان، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، عمان، دار اليازوري، 2013.
20. علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر، الصفحة الزرقاء، 2018.
21. علي جدوع الشرفات، مبادئ الاقتصاد الزراعي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
22. عنبر إبراهيم شلاش، التسويق الزراعي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
23. عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية، الجزائر، صفحات الزرقاء العالمية، 2021.

24. فريد كورتل، خالد الخطيب، نظم المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2015.

25. كيموش بلال، معايير التقرير المالي الدولية ملخصات وتطبيقات، الطبعة الأولى، الجزائر، الدار الجزائرية للكتاب زموري، القاهرة، دار حميثرا للنشر، 2022.

26. محمد حسين عبد الرحمان وآخرون، محاسبة التكاليف في المنشآت المتخصصة، الطبعة الأولى، القاهرة، 2020.

27. محمد صالح فروم، دور الجباية الفلاحية في التحصيل الضريبي، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 12، العدد 1، 2024.

28. محمود جلال أحمد، إيهاب نظمي إبراهيم، محاسبة التكاليف الزراعية، الطبعة الأولى، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010.

29. مدحت عبد الرشيد وآخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

II. المجلات والملتقيات

1. أشواق بن قدور، بوبكر شماخي، المحاسبة في النشاط الزراعي: دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، العدد 1، الجزائر، 2020.

2. إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 3، العدد 1، 2016.

3. أيمن شنافي، حجاج محمد الهاشمي، إشكالية القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في النشاط الزراعي بالجزائر بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 1، جوان 2025.
4. بلخوش هشام، بوشيخي عائشة، يلس شاوش فاطمة الزهراء، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على مصداقية القوائم المالية، مجلة دفاتر، المجلد 19، العدد 2، 2023، ص 188
5. بلعيد وردة، تقييم واقع الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2، 2019.
6. بن يخلف كمال، زعباط عبد الحميد، المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الاقتصادي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، المجلد 20 العدد 2، 2008.
7. بوجطو حكيم، محمد أمين مصطفاوي، القطاع الفلاحي بين الواقع والمأمول، مجلة المشكاة في الاقتصاد التنمية والقانون، المجلد 5، العدد 12، الجزائر، 2020.
8. جلاخ حسين، بوعيشاوي حمزة، محاسبة النشاط الفلاحي: دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة الجزائري، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، الجزائر، 2024.
9. حاج مختار محمد خير الدين، نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 2، 2024.
10. الحاج مسكين، خليفة يعقوبي، جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 1، 2020.

11. حسيني منال، معالجة الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبة الدولي "الزراعة 41"، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 8، العدد 2، الجزائر، 2022.
12. حمزة بوعيشاوي، محمد العربي قزون، هواري سويسي، دراسة وتحليل لمرتكزات النظام المحاسبي المالي الزراعي الجزائري على ضوء التجربة الفرنسية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، 2024.
13. حنان لونيسي، كيفية إعداد القوائم المالية الخاصة بالقطاع الفلاحي في ظل معايير المحاسبة الدولية الخاصة بها، مجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 5، العدد 3، تركيا، 2018.
14. رباحي صبرينة، إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 7، العدد 1، 2020.
15. روتال عبد القادر، أثر قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 16، العدد 1، 2023.
16. زينب محمد محمد سليم، تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجنى وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم41، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 18، العدد 4، 2017.
17. سالمي محمد دينوري، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المحاسبة الزراعية الخاصية النوعية في النشاط والمبادئ والفروض، المجلد 2، العدد 8، 2015.
18. سعيداني محمد السعيد، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بين المعيار المحاسبي 41 والنظام المحاسبي المالي، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 6، العدد 2، 2022.

19. سفيان شعوادي، محاسبة الأصول البيولوجية، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 4، العدد 2، 2022.

20. سماي علي، خلف الله بن يوسف، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة استطلاعية على بعض المؤسسات، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد 2، 2016.

21. سناء مسوده، محمد دقامسه، معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي 41 "الزراعة"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 31، العدد 2، 2017.

22. سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وايراداتها في المنشآت الزراعية، تنمية الرافدين، المجلد 82، العدد 28، 2006.

23. سي محمد لخضر، الإفصاح المحاسبي في التعاونيات الفلاحية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، 2024.

24. ضمضمة سعاد، ميموني بلقاسم، مساهمة القطاع الفلاحي في النمو الاقتصادي ضمن محور رهانات القطاع الفلاحي في دعم النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة الاقتصاد وإدارة الاعمال، المجلد 1، العدد 5، الجزائر، 2020.

25. عائشة كداتسة، وآخرون، محاسبة الأصول البيولوجية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم41 "الزراعة"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد 12، عدد 01، 2021.

26. عمروش صبرينة، صعوبات تطبيق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة دفاتر بوداكس، المجلد 12، العدد 1، 2023.

27. عيادي عبد القادر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية، مجلة الاقتصاد والاحصاء التطبيقي، المجلد 10، العدد 2، 2013.

28. فريد أحمد خالد، إمكانية اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة انتاج القمح في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 12، العدد 1، 2021.

29. فيصل عطة، مسعود دراوسي، جمعة بتول، المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الفلاحية، مداخلة في ملتقى دولي واقع وتحديات التنظيم المحاسبي للقطاع الفلاحي بين التطور التكنولوجي والتنوع البيولوجي للمنتجات، جامعة البليدة 2، الجزائر، 8 نوفمبر 2021.

30. قديد زبان، قديد عبد الحفيظ، دويبي عبد الجبار، دور الإفصاح المالي والمحاسبي في الرفع من جودة وموثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 5، العدد 2، 2021.

31. قطاف عبد القادر، عزيز قشاني، هيشر احمد تجاني، الرؤية الواقعية لمشاكل التمويل لقطاع الفلاحة وأثره على التنمية الاقتصادية، المجلة المغاربية للاقتصاد والمناجمنت، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2020.

32. قوادري عبلة، دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 13، العدد 2، 2018.

33. قوادري عبلة، دراسة مقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 14، العدد 2، 2018.

34. القينعي عز الدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 4، العدد 2، 2022.

35. كحول صورية، دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الاعمال، المجلد 11، العدد 1، 2022.

36. لوماشي أحمد، مداخلة بعنوان " إشكال تطبيق قواعد النظام المحاسبي المتكيف مع قطاع الفلاحة في ظل النظام الجبائي الجزائري"، الملتقى الوطني الأول الافتراضي بعنوان: تقييم واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في القطاع الفلاحي المشاكل العملية ومتطلبات التحيين، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر.

37. لونيس حنان، 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، المجلد 23، العدد 1، 2020.

38. محمد العيد عمامرة، مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى كفايته لمستخدمي التقارير المالية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 4، العدد 1، 2021.

39. محمود كبيش، محمد حيمران، عبد الرزاق لعريوي، الالتزامات المحاسبية والجبائية للتعاونيات الفلاحية، مجلة المالية وحوكمة الشركات، المجلد 4، العدد 2، 2020.

40. مولاي حسين، المحاسبة التحليلية الفلاحية وإمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستثمرات الفلاحية، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، مجلد 13، عدد 18، 2018.

41. نور الدين بهلول، دور المعلومة المحاسبية في تحسين الأداء الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 2، العدد 1، 2011.

42. نورة بوعلاق، سمير ايت يحيى، دور القطاع الفلاحي في تحقيق الامن الغذائي في الجزائر خلال الفترة (2000-2021)، مجلة التنويع الاقتصادي، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، 2024.

43. هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تقييم النظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 2، العدد 1، 2016.

44. يحيى راضي صالح، احمد سعد جاري، استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية لتعزيز استدامة الأرباح، مجلة العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 3، العدد 10، 2022.

45. يحيى راضي صالح، احمد سعد جاري، إمكانية تبني منهج السوق لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 61، 2022.

46. يعيش مناد، تنمية الفلاحية الجزائرية خيار المستقبل الاقتصادي، مجلة البحوث والدراسات العلمية، المجلد 9، العدد 1، الجزائر، 2015.

III. أطروحات الدكتوراه

1. لونيس حنان، المحاسبة الفلاحية في إطار تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي في المؤسسة الفلاحية الجزائرية والتوجه نحو تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021/2020.

IV. المطبوعات

1. مجموعة أساتذة، محاضرات المحاسبة الخاصة (المحاسبة القطاعية)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة1، الجزائر، 2015-2016.

V. الجرائد الرسمية والتعليمات الوزارية

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الرسوم على رقم الأعمال (CTCA)، أمر رقم 01/2025، منشور في الجريدة الرسمية.

2. القرار 201، النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي.

3. المديرية العامة للضرائب، "الجباية الفلاحية"، تم الاطلاع عليه بتاريخ 17 جويلية 2025، عبر الموقع الرسمي: https://www.mfdgi.gov.dz/aljbayt-alflahyt

ثانيا: المراجع الأجنبية

1. Aigerim K Beisenbayeva and Aigul U Abdimoldaeva, Reflection of Information on Biological Assets and Agricultural Products in the Financial Statements, Innovative Scientific Research, Issue № 11-1(13), November 2021.
2. Ali Djellaba et Aida Anouar, Comptabilité agricole à la lumière d'IAS 41, Université Chadli Bendjedid – El Tarf, Communication présentée en novembre 2023.
3. Alida Kanabekova, Gulsagat Andybayeva, Roza Tulegenova, and Aida Aimagambetova, "Analysis of Biological Assets in Agriculture", Journal of Environmental Management and Tourism, vol. 12, no. 5 (2021).
4. Andrade da Silveira, A., & Lopes, A. B. “IAS 41 and biological assets in Brazil: Is the information useful?”, Revista Contabilidade & Finanças, Vol. 32, No. 85, 2021.
5. Blanka Giertliová, Zuzana Dobšínská, and Rastislav Šulek, "Comparison of the Forest Accounting System in Slovakia and IAS 41", Austrian Journal of Forest Science 134, no. S1a (2017).

6. Blinov Oleg A, Triyanova Alexsandra S, Tsimbal Anastasiya A, "Current Issues in Biological Assets Accounting in Russia", Eastern European Scientific Journal, 2014.
7. Bouayad Amine Nabil, El Yamlahi Imane, Habachi Younes, "La Comptabilité Agricole Marocaine: Étude Comparative avec les Pratiques Comptables Internationales", Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit, Vol. 5, No. 4, 2021.
8. Cavalheiro Rafael Todescato, Kremer Andréia Maria, Gimenes Régio Marcio Toesca, "Fair Value for Biological Assets: An Empirical Approach", Mediterranean Journal of Social Sciences, vol. 8, no. 3, May 2017.
9. Cedric Lu, V.G. Sridharan, and Michael S.C. Tse, Implementation of the Activity-Based Costing Model for a Farm: An Australian Case, Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. 14, No. 2, 2016.
10. Charles Elad, "Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization", European Accounting Review, vol 13, no. 4 (2004).
11. Eduardo Acuña, Antonio Pinto, Jorge Cancino, and Simón Sandoval, Fair Value of Standing Timber in the Context of IAS 41 Implementation:

A Case Study with Pinus Radiata, Ciência Florestal, Vol. 30, No. 4 (2020).

12. Eduardo Jezini Fernandes Ganassin, Fernanda Fernandes Rodrigues, and Tiago José Gonzaga Borges, Mensuração de Ativos Biológicos e a Observância do IAS 41 na América do Sul, Custos e @gronegócio on line, vol. 12, no. 2, Apr/Jun 2016.

13. Erol DEMİR, A Look at the Accountancy in Turkish Agriculture in Terms of International Accountancy Standards, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol. 5, No. 7, 2015.

14. Esin Yelgen & Süleyman Uyar, Accounting Practice in Agricultural Enterprises in Turkey, Chinese Business Review, Vol. 16, No. 7, 2017.

15. Faizrakhmanov Dz. I. et al., "Accountancy in Horsebreeding Organization in Compliance with International Accountancy Standards", Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol. 5, No. 24 (2014).

16. Gabriel Thoumi, CFA, FRM, and Andrew Roper, Financial Accounting in the Agriculture Sector: From Natural Capital to Accounting to Valuation – Commentary on IAS 41 Agriculture, Planet Tracker, May 2020.

17. Gary D. Schnitkey, Marvin T. Batte, and Eugene Jones, "Farm Accounting Systems and Information Usage", Review of Agricultural Economics, Vol. 13, No. 1, 1991.

18. Giacomo Carli, Maurizio Canavari, and Alessandro Grandi, Introducing Activity-Based Costing in Farm Management: The Design of the FarmBO System, International Journal of Agricultural and Environmental Information Systems, Vol. 5, No. 4, 2014.

19. Graça Maria do Carmo Azevedo, "Dimension of the Company Versus Knowledge of IAS 41", Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, Portugal, 2005.

20. Hana Bohusova & Patrik Svoboda, Will the amendments to the IAS 16 and IAS 41 influence the value of biological assets?, Agric. Econ. – Czech, Vol. 63, No. 2, 2017.

21. Hana Bohušová and Patrik Svoboda, Biological Assets: In What Way Should Be Measured by SMEs?, Procedia – Social and Behavioral Sciences, Vol. 220, 2016.

22. Saverio Bozzolan, Enrico Laghi & Marco Mattei, Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications for Accounting of Bearer Plants, Agricultural Economics – Czech, Vol. 62, No. 4, 2016.

23. Hanna D. Miranda, Loida E. Mojica, Jeanette Angeline B. Madamba, and Normito R. Zapata Jr., "Accounting Practices and International Accounting Standard (IAS)/Philippine Accounting Standard (PAS) 41 Compliance of Cattle Farms: Evidence from the Philippines", Journal of Global Business and Trade, vol 13, no. 1 (2017).

24. Hanna D. Miranda-Quibot & Yasuo Ohe, The Recognition, Measurement and Disclosure of Biological Assets of Selected Agritourism Farms in Region IV-A, Philippines, Journal of Economics, Finance and Accounting Studies, vol. 6, no. 2, 2024.

25. Heyder G. W. Alkarawy and Nasser J. J. Al-Ssadi, "Cost Accounting for the Production of Agricultural Products", Custos e @gronegócio on line 19, no. 1 (2023).

26. Hilal Derahmoune, La comptabilité agricole selon la norme IAS 41 et le référentiel comptable algérien, Revue des recherches économiques, n°06, Université Saad Dahleb de Blida, juin 2012.

27. Hinke Jana, Stárová Marta, The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic, Procedia Economics and Finance, vol.12, no.1 (2014).

28. Ibrahim Al Saabry, fair value as abasis for valuation of biological assets (applied study in the al kafeelco forgeneralinvestments), journal

of universty of babylon for pure and applied sciences, vol 27, No 6, irak, 2019.

29. IFRS Foundation, Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41), London: IFRS Foundation, June 2014.

30. IFRS Interpretations Committee, Subsequent Expenditure on Biological Assets (IAS 41 Agriculture), Septembre 2019.

31. Iluta Arbidane and Iveta Mietule, "Problems and solutions of accounting and evaluation of biological assets in Latvia", Entrepreneurship and Sustainability Issues, vol.6, no.1 (2018).

32. International Accounting Standards Board, IFRS 13: Fair Value Measurement (London: IFRS Foundation, 2021).

33. Jaroslav Sedláček, The Methods of Valuation in Agricultural Accounting, Agricultural Economics – Czech, Vol. 56, No. 2, 2010.

34. JOSEP M. ARGILÉS, JOSEP GARCIA-BLANDON, and TERESA MONLLAU, "Fair Value Versus Historical Cost-Based Valuation for Biological Assets: Predictability of Financial Information", Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review, vol. 14, no. 2, 2011.

35. Josep Maria Argilés, Josep Garcia-Blandón, Teresa Monllau, Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets:

predictability of financial information, Spanish Accounting Review (Revista de Contabilidad), Vol. 14, No. 2, 2011.

36. Klychova G.S, Kulikova L.I, Mavlieva L.M, & Klychova A.S, Organization of Accounting in Fur Farming according to IAS, Mediterranean Journal of Social Sciences, vol.5, no 24, (2014).

37. Kuvempu Nandan, Agriculture Accounting in India, Shanlax International Journal of Economics, Vol. 08, No. 3, 2020.

38. Maina P.N, & Wingard, H.C, Small and medium-sized entities in the agricultural sector: Fair value reporting challenges, Agrekon: Agricultural Economics Research, Policy and Practice in Southern Africa, vol.52, no.2, (2013).

39. Manya Poghosyan and Gohar Harutyunyan, The Problem of Accounting of Biological Assets According to International Standards, Armenian State University of Economics, 2022.

40. Marilene van Biljon & Deon Scott, "The importance of biological asset disclosures to the relevant user groups", Agrekon, vol.58, no.2, 2019.

41. Marilene van Biljon and Deon Scott, The Importance of Biological Asset Disclosures to the Relevant User Groups, Agrekon: Agricultural Economics Research, Policy and Practice in Southern Africa, Vol. 58, No. 1, 2019.

42. Mates. D, Grosu. V, Hlaciuc. E, Bostan. I, Bunget. O, Domil. A, Moraru. M, & Artene. A, Biological assets and the agricultural products in the context of the implementation of the IAS 41: A case study of the Romanian agro-food system, Archives of Biological Sciences, vol. 67, no 2, (2015).

43. Mohammad Saleh Altarawneh, "How Company Characteristics Influence Measurement Practices and Disclosure Level Prescribed within IAS 41", Journal of Risk and Financial Management, vol 16, no. 6 (2023).

44. Omar Hamad Nassif and Ilham Mohamed WathiQ, "Measuring the Financial Performance of Agricultural Economic Units Based on Their Reporting of Biological (Agricultural) Assets, in Terms of IPSAS 27, Russian Law Journal, vol.11, no. 9, (2023).

45. Ostaev Y Gamlet, Khosiev N Boris, Gogolev M Igor, Gogaev K Oleg, Alexandrova V Elena, and Mironova V Marina, "Biological Fixed Assets: Accounting and Management Problems of Commissioning in Horticultural Enterprises", Research Journal of Pharmaceutical, Biological and Chemical Sciences, vol. 10, no. 1, 2019.

46. Palea Vera, Fair Value Accounting and Its Usefulness to Financial Statement Users, Journal of Financial Reporting and Accounting, vol.12, no.2, 2014.

47. Paweł Mielcarz, A New Approach to Private Firm Fair Value Valuation in Line with IFRS 13 The Concept of the Most Advantageous Market Discount (MAMD), Business and Economic Horizons, Vol. 10, No. 1, (2014).

48. Priscila Campos Llerena, Mauricio Arias Perez, Cecilia Toscano Morales and Carlos Barreno Cordova, Biological Assets in Agricultural Accounting: A Systematic Review of the Application of IAS 41, Journal of Risk and Financial Management, vol.18, no.7, (2025).

49. Rafael Todescato Cavalheiro et al., "Fair Value of Biological Assets: An Interdisciplinary Methodological Proposal" Revista de Administração Contemporânea, vol.23, no.4, (2019).

50. Rafael Todescato Cavalheiro, Régio Marcio Toesca Gimenes, and Erlaine Binotto, "As Escolhas Contábeis na Mensuração de Ativos Biológicos estão Associadas ao Perfil do Profissional Contábil?", Sociedade Contabilidade e Gestão, vol. 14, no. 2 (2019).

51. Rendra Kurniawan, Aji Dedi Mulawarman & Ari Kamayanti, Biological Assets Valuation Reconstruction: A Critical Study of IAS 41 on

Agricultural Accounting in Indonesian Farmers, Procedia – Social and Behavioral Sciences, Vol. 164, 2014.

52. Richard Kenyon and Chris Kenyon, “Accounting for KVA Under IFRS 13”, Risk Magazine, Vol. 29, No. 3, March 2016.

53. Rubén Darío Marrufo Garcia & Abel Maria Cano Morales, Accounting Treatment of Biological Assets and Agricultural Products, Revista Científica "Visión de Futuro", vol. 25, no. 2, 2021.

54. Sallah Dinar and Cheklekbire Malainine, Recognition and Evaluation Challenges of Biological Assets within the Framework of the Agricultural Accounting Plan, International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics (IJAFAME), Vol. 4, No. 6-1, (2023).

55. Singgih Setya Zenanda, & Mohamad Suyunus, The Negligence of IFRS Adoption: Accounting Treatment on Biological Accretion of Sugarcane, International Journal of Innovation, Creativity and Change, vol.11, no.9, (2020).

56. Srdan Lalić, Nevena Perić, and Dražen Jovanović, "The Accounting Treatment of the Biological Process of Transformation", Research Journal of Agricultural Science, vol 44, no.3, (2012).

57. Tânia Bispo & Ana Isabel Lopes, Exploring the Value Relevance of Biological Assets and Bearer Plants: An Analysis with IAS 41 Revision, Custos e @gronegócio online, vol. 18, n.1, 2022.

58. Toni Fisher, Cost Accounting Applied to Farming in Southwest Michigan, Western Michigan University, Lee Honors College, 2012.

59. Treba Marsh and Mary Fischer, Accounting for Agricultural Products : US Versus IFRS GAAP, Journal of Business & Economics Research, Vol. 11, No. 2, 2013.

60. Ulukan Buyukarikan, Agricultural Practices of Apple and Apple Nursery Production According to Turkish IAS 41 Accounting Standard in an Agricultural Enterprise, Custos e @gronegócio on line, Vol. 15, No. 2, 2019.

61. Vazakidis Athanasios, Athianos Stergios, and Ekaterini C. Laskaridou, "The Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector-European Data Network", Journal of Social Sciences, vol 6, no. 2 (2010), 221-228.

62. Vladimir Nosov, Olga Vaganova, Kirill Zhichkin, Lyudmila Zhichkina, Olga Anichkina, Darya Volnistova, and Maria Ivkina, Problems of accounting for land plots of agricultural enterprises: A case study in

Russia, Samara region, E3S Web of Conferences, Vol. 431, 01037, (2023).

63. Wegrzyńska Malgorzata, Nowotarska Alina, "Measuring and Valuation of Biological Assets: A Research Study", European Research Studies Journal, vol.24, no.2, 2021.

64. Wilians do Prado Camargo et al., Ativos biológicos e produtos agrícolas: um estudo comparativo da produção científica, Revista de Educação Continuada em Medicina Veterinária e Zootecnia do CRMV-SP, v. 19, n. 2, 2021.

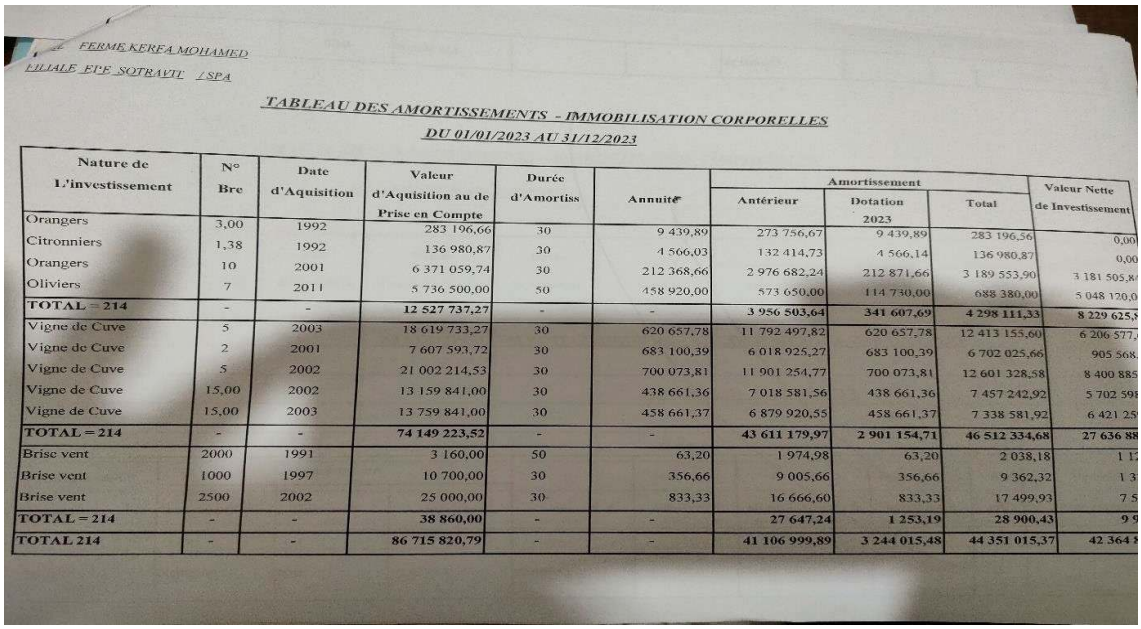
65. Xie Baohua, Liu Xiang, and Yu Hong, Does the capital market value the accounting information of biological assets? Empirical evidence from China, Custos e @gronegócio on line, vol. 16, no. 1, 2020.

66. Yohanes Handoko Aryanto, Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture, International Journal of SSRN, Vol. 1, No. 1, 2011.

67. Zeki Doğan, Seçkin Arslan, Ayşe Gül Köksal, Historical Development of Agricultural Accounting and Difficulties Encountered in the Implementation of Agricultural Accounting, International Journal of Food and Agricultural Economics, Vol. 1, No. 2 (2014).

الملاحق

الملحق رقم (01)

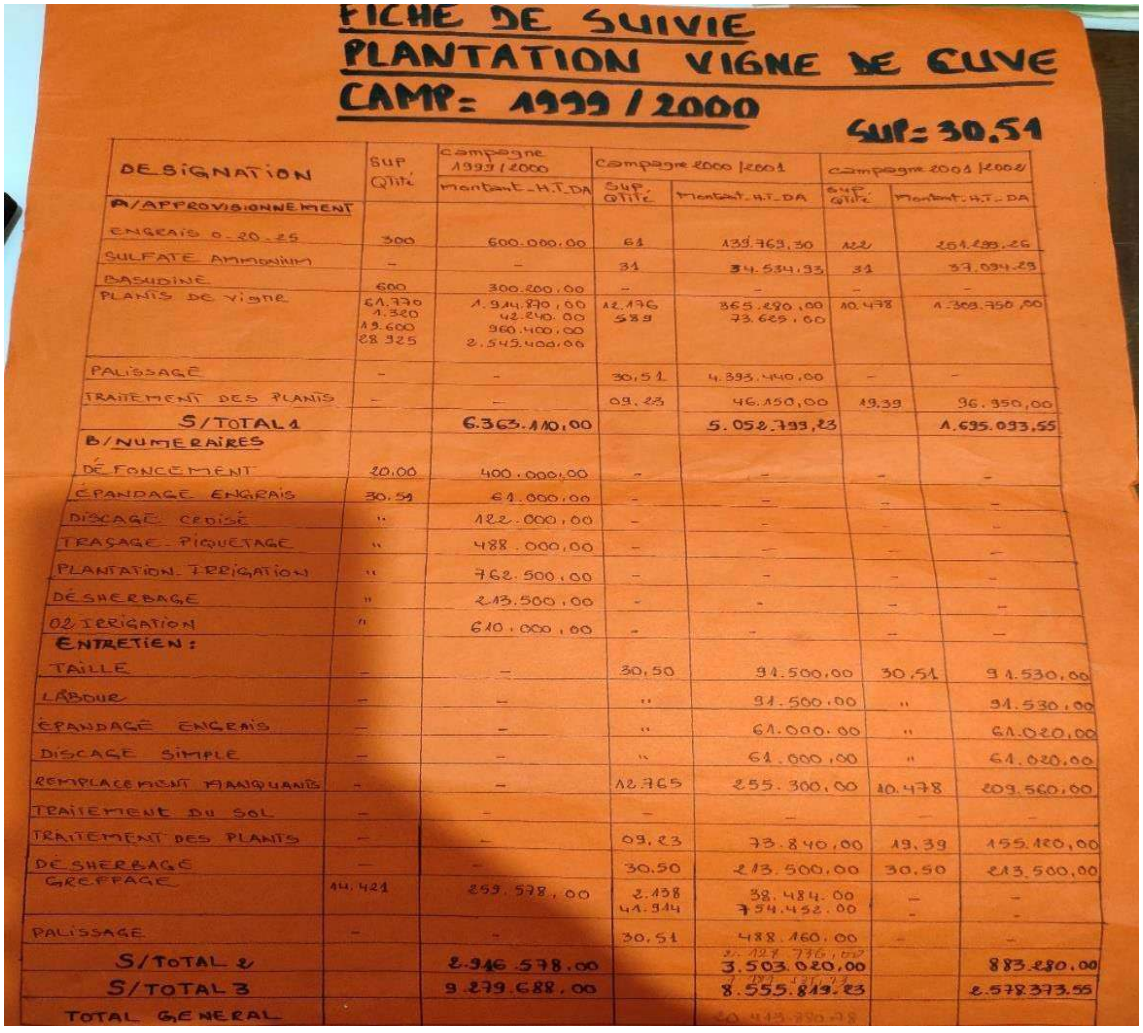


FERME KEREA MOHAMED
FILIALE EPE SOTRAVIT / SPA

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS - IMMOBILISATION CORPORELLES
DU 01/01/2023 AU 31/12/2023

Nature de L'investissement	N° Bre	Date d'Aquisition	Valeur d'Aquisition au de Prise en Compte	Durée d'Amortiss	Annuité	Amortissement			Valeur Nette de Investissement
						Antérieur	Dotation 2023	Total	
Orangers	3,00	1992	283 196,66	30	9 439,89	273 756,67	9 439,89	283 196,56	0,00
Citronniers	1,38	1992	136 980,87	30	4 566,03	132 414,73	4 566,14	136 980,87	0,00
Orangers	10	2001	6 371 059,74	30	212 368,66	2 976 682,24	212 871,66	3 189 553,90	3 181 505,8
Oliviers	7	2011	5 736 500,00	50	158 920,00	573 650,00	114 730,00	688 380,00	5 048 120,0
TOTAL = 214	-	-	12 527 737,27	-	-	3 956 503,64	341 607,69	4 298 111,33	8 229 625,9
Vigne de Cuve	5	2003	18 619 733,27	30	620 657,78	11 792 497,82	620 657,78	12 413 153,60	6 206 577,
Vigne de Cuve	2	2001	7 607 593,72	30	683 100,39	6 018 925,27	683 100,39	6 702 025,66	905 568,
Vigne de Cuve	5	2002	21 002 214,53	30	700 073,81	11 901 254,77	700 073,81	12 601 328,58	8 400 885
Vigne de Cuve	15,00	2002	13 159 841,00	30	438 661,36	7 018 581,56	438 661,36	7 457 242,92	5 702 598
Vigne de Cuve	15,00	2003	13 759 841,00	30	458 661,37	6 879 920,55	458 661,37	7 338 581,92	6 421 25
TOTAL = 214	-	-	74 149 223,52	-	-	43 611 179,97	2 901 154,71	46 512 334,68	27 636 88
Brise vent	2000	1991	3 160,00	50	63,20	1 974,98	63,20	2 038,18	1 12
Brise vent	1000	1997	10 700,00	30	356,66	9 005,66	356,66	9 362,32	1 3
Brise vent	2500	2002	25 000,00	30	833,33	16 666,60	833,33	17 499,93	7 5
TOTAL = 214	-	-	38 860,00	-	-	27 647,24	1 253,19	28 900,43	9 9
TOTAL 214	-	-	86 715 820,79	-	-	41 106 999,89	3 244 015,48	44 351 015,37	42 364 8

الملحق رقم (02)



FICHE DE SUIVIE
PLANTATION VIGNE DE CUVE
CAMP: 1999 / 2000
SUP: 30,51

DESIGNATION	SUP. QTité	Campagne 1999 / 2000 Montant H.T DA	Campagne 2000 / 2001 SUP. QTité	Campagne 2000 / 2001 Montant H.T DA	Campagne 2001 / 2002 SUP. QTité	Campagne 2001 / 2002 Montant H.T DA
A/APPROVISIONNEMENT						
ENGRAIS 0-20-25	300	600.000,00	61	139.763,30	122	264.188,26
SULFATE AMMONIUM	-	-	31	34.534,33	31	39.094,23
BASUDINE	600	300.200,00	-	-	-	-
PLANTS DE VIGNE	61.770 1.320 19.600 28.325	1.914.870,00 42.240,00 960.400,00 2.545.400,00	12.176 589	365.280,00 73.625,00	10.478	1.308.750,00
PALISSAGE	-	-	30,51	4.393.440,00	-	-
TRAITEMENT DES PLANTS	-	-	09,23	46.150,00	19,39	96.350,00
S/TOTAL 1		6.363.110,00		5.052.793,23		1.695.033,55
B/NUMERAIRES						
DÉFONCEMENT	20,00	400.000,00	-	-	-	-
ÉPANDAGE ENGRAIS	30,51	61.000,00	-	-	-	-
DISCAGE CROISÉ	"	122.000,00	-	-	-	-
TRAÇAGE - PIQUETAGE	"	488.000,00	-	-	-	-
PLANTATION IRRIGATION	"	762.500,00	-	-	-	-
DÉSHERBAGE	"	213.500,00	-	-	-	-
02 IRRIGATION	"	610.000,00	-	-	-	-
ENTRETIEN :						
TAILLE	-	-	30,50	91.500,00	30,51	91.530,00
LABOUR	-	-	"	91.500,00	"	91.530,00
ÉPANDAGE ENGRAIS	-	-	"	61.000,00	"	61.020,00
DISCAGE SIMPLE	-	-	"	61.000,00	"	61.020,00
REMPLACEMENT MANQUANTS	-	-	12.765	255.300,00	10.478	209.560,00
TRAITEMENT DU SOL	-	-	-	-	-	-
TRAITEMENT DES PLANTS	-	-	09,23	73.840,00	19,39	155.120,00
DÉSHERBAGE	-	-	30,50	213.500,00	30,50	213.500,00
GREFFAGE	14.421	259.578,00	2.458 44.944	38.484,00 754.452,00	-	-
PALISSAGE	-	-	30,51	488.160,00	-	-
S/TOTAL 2		2.946.578,00		3.503.020,00		883.280,00
S/TOTAL 3		9.279.688,00		8.555.813,23		2.578.373,55
TOTAL GENERAL						

الملحق رقم (03)

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
215300	Materiel de traite	700 510,00	
215540	Matériel de récolte	10 359 800,00	
218510	Mobilier de bureau	23 500,00	
232300	Construction en cours	2 000 000,00	
241110	Animaux reproducteur adultes:ovin	400 000,00	
242100	Cheptels laitiers	720 000,00	
284111	Amortissements Animaux reproducteurs adultes ovin	24 000,00	
284210	Amortissements cheptels laitiers	300 000,00	
652400	Moins value sur sortie ovin et bovin	86 000,00	
241110	Animaux reproducteur adultes:ovin		60 000,00
242100	Cheptels laitiers		300 000,00
242180	Bélier		50 000,00
404100	Fournisseurs d'immobilisations : Nationaux ¥=Publics		3 831 950,00
734120	Variation de la production immobilisée animaux géniteurs animaux de production		3 120 000,00
741000	Subvention d'équilibre		7 251 860,00
	TOTAL GENERAL	**14 613 810,00**	**14 613 810,00**

الملحق رقم (04)

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
	REPORT	**81 843 067,81**	**40 821 583,33**
2841240	Amortissements ruches		142 493,61
284210	Amortissements cheptels laitiers		342 545,46
284611	Amortissement plantations arbres à noyaux		24 539,38
284612	Amortissemrnts plantations arbres à pépins		3 265,83
284618	Amortissement Autre plantation		4 037,91
425100	Avance sur salaire		521 554,17
428100	CONGES A PAYER		986 506,00
443300	Domaines Publique (Concession)		1 686 255,00
602450	Pieces de rechange pour équipements matériels techniques		1 370 588,32
616800	Autres assurance		389 698,80
723200	Variation produits encours avance au culture		35 550 000,00
	TOTAL GENERAL	**81 843 067,81**	**81 843 067,81**

الملحق رقم (05)

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
313100	Semence blé dur	3 923 400,00	
313110	Semence blé tendre	985 000,00	
313130	Semence orge	310 300,00	
313170	Semence lentille	500 500,00	
314000	Aliment du bétaill	3 685 785,80	
314090	Aiment sel	14 892,25	
321000	Stocks engrais et amendements	11 781 200,00	
322100	Produit de traitement végétaux	5 229 150,00	
323000	Produits vétérinaire	202 835,22	
324100	Combustibles,carburant et lubrifiant	2 925 227,98	
324300	Droguerie et produits d'entrtiens	455 185,00	
324400	Piéce de rechange pou equipement et matériel téqnique	2 881 483,64	
324500	Piece de rechange et pneumatique pour materiel de transport	184 650,00	
324700	Fournitures de bureau et imprimés	48 300,00	
324800	Autres fournitures consommables	2 358 210,81	
355100	Stocks produits finis bovin	3 520 000,00	
355110	Stocks produits finis ovin	941 000,00	
355120	Stock produit finis miel	70 000,00	
355130	Stocks produits finis lait	8 229 633,00	
355160	Produit finis laine	12 500,00	
355200	Produit finit fruit	349 700,00	
355205	Produit finin Blé dur	32 936 400,00	
355210	Produit fini ble tendre	10 146 500,00	
355215	Produit fini orge	5 010 000,00	
355230	Stocks de produits finis herbs fourrageres	545 000,00	
355240	Produit finis pois chiche	715 000,00	
355245	Produit fini lentille	165 000,00	
355255	Produit finis avoines	700 000,00	
355305	Produit fini paille blé dur	1 191 900,00	
355310	Produit fini paille blé tendre	354 000,00	
355315	Produit finis paille orge	225 300,00	
355320	Produit fini paille avoine	60 000,00	
355335	Produit finis paille triticale	22 700,00	
355510	Produit finis fourrage avoine	1 668 000,00	
355572	Produit finis autre fourrages	330 000,00	
	TOTAL A REPORTER	**102 678 753,70**	**0,00**

الملحق رقم (06)

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
411100	Clients publics nationaux	54 570 814,00	
411200	Clients privés nationaux	8 310 825,00	
701100	Vente Bovins		175 000,00
701110	Ventes Ovins		1 293 500,00
701150	Vente Lait		5 642 109,00
701155	Ventes Miel		126 000,00
701210	Vente blé dur		32 484 600,00
701212	Ventes orge		4 110 000,00
701215	Vente ble tendre		12 587 400,00
701228	Vente paille blé dur		1 276 950,00
701229	Vente paille blé tendre		468 500,00
701230	Vente paille orge		286 950,00
701231	Vente paiile avoine		102 000,00
701233	Vente paille triticale		85 050,00
701240	Vente pois chiche		2 230 480,00
701245	Vente lentille		300 000,00
701305	Vente paille blé dur		160 000,00
701910	Vente arbricot		543 000,00
701915	Vente Pomme		93 000,00
701935	HUILE D'OLIVE		16 100,00
701945	Vente poires		45 500,00
	TOTAL A REPORTER	**62 881 639,00**	**62 026 139,00**

الملحق رقم (07)

في إطار تحضيرنا لأطروحة دكتوراه تخصص محاسبة تحت عنوان أهمية تصور نظام معلومات محاسبي للقطاع الفلاحي في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية نرجو من سيادتكم مساعدتنا في إتمام هذا العمل بوضع ملاحظاتكم لنا وأهم الانتقادات عليه وهذا لأخذه بعين الاعتبار علما ان انتقاداتكم وملاحظاتكم تمثل خطوة هامة في اثراء الموضوع شاكرين لكم بهذا الحسن تعاونكم.

من إعداد الطالب عمور نبيل

القسم الأول: بيانات عامة

الاسم واللقب

.....

المهنة الحالية

.....

الخبرة المهنية

.....

المؤهل العلمي

.....

القسم الثاني: معلومات خاصة بالدراسة

1. ما مدى إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة على الأصول البيولوجية في الجزائر، وما أبرز التحديات أو العراقيل التي تواجه المحاسبين في تحديد هذه القيمة؟
2. إلى أي حد يؤدي القياس بالقيمة العادلة إلى تقلبات في نتائج المؤسسة الفلاحية، وما انعكاس ذلك على استقرار الأرباح وشفافية القوائم المالية؟
3. كيف يمكن أن يسهم الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول البيولوجية في تحسين جودة المعلومات المالية وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية (مستثمرين، ممولين، سلطات ضريبية)؟
4. ما المبررات المفاهيمية التي أدت إلى إعادة تصنيف النباتات الحاملة من الأصول البيولوجية IAS 41 إلى الممتلكات والمنشآت والمعدات IAS 16؟ وهل يعكس ذلك طبيعتها الاقتصادية بشكل أدق؟

5. كيف يمكن تحديد أسس إهتلاك النباتات الحاملة بما يتلاءم مع خصائصها البيولوجية والإنتاجية، مقارنة بالمعدات والآلات التقليدية؟
6. ما مبررات اعتماد نموذج التكلفة بدلاً من القيمة العادلة في تقييم النباتات الحاملة على مستوى الدولي، ولماذا لم يتم اعتماد هذا التغيير عمليًا في النظام المحاسبي المالي المكيف بالجزائر؟
7. برأيكم، أي النموذجين (القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية) يوفر صورة أكثر موثوقية وملاءمة لقياس الأداء المالي في المؤسسات الفلاحية الجزائرية؟ ولماذا؟
8. في ظل غياب سوق نشطة، كيف يمكن مقارنة قدرة كل من نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة التاريخية على عكس التحولات البيولوجية للأصول الفلاحية؟
9. ما العوامل التي تجعل تطبيق نموذج التكلفة التاريخية أكثر ملاءمة للبيئة الفلاحية الجزائرية، سواء من حيث سهولة التطبيق أو من حيث القبول لدى المحاسبين والمزارعين؟
10. هل يمكن اعتماد مقاربة مزدوجة تجمع بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية حسب طبيعة الأصل الفلاحي؟ وكيف يمكن تبرير هذا الخيار من الناحية المفاهيمية والعملية؟