

المحاسبة في النشاط الزراعي: دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري

Accounting in Agricultural Activity: A Comparative Analytical Study between IAS 41 and the Algerian Financial Accounting System

أشواق بن قدور، أستاذة محاضرة (أ)، المركز الجامعي تمنراست، الجزائر.*
بوبكر شماخي، أستاذ محاضر (ب)، جامعة ورقلة، الجزائر.

تاريخ الاستلام: 2019/12/03؛ تاريخ القبول: 2019/12/17

مستخلص:

تهدف هذه الورقة إلى التعرف على الأهداف الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) والنطاق الذي يغطيه وبيان الشروط الواجب توافرها للاعتراف بالأصل البيولوجي او المحصول الزراعي. وكذلك بيان الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار ومقارنة مدى توافقها المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري. ومن أهم النتائج المتوصل اليها هي ان المخطط أظهر توافقا أكبر مع المعايير الدولية وعدم وجود فروق جوهرية من حيث الهدف والقياس والأرباح والخسائر، لكنه أهمل معالجة المنح الحكومية وجوانب الإفصاح المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: الأصول البيولوجية؛ النشاط النباتي؛ النشاط الحيواني؛ المعيار المحاسبي الدولي 41؛ النظام المحاسبي المالي.

تصنيف JEL: Q10، M41.

Abstract:

The objective of this paper is to identify the main objectives of IAS 41 (Agriculture), and its covered scope and the conditions to be recognized for biological or agricultural crops. As well as the statement of disclosures required by this standard and comparing its compatibility with the accounting treatment of biological assets in accordance with the Algerian accounting system. The most important results were that the scheme showed greater compatibility with international standards and the absence of significant differences in terms of target, measurement, profits and losses,

* المؤلف المرسل، اشواق بن قدور، Ach.Benkaddour@cu-tamanrasset.dz

but neglected the processing of government grants and aspects of accounting disclosure.

Keywords: Biological assets; Plant activity; Animal activity; International accounting standard N°41; Financial accounting system.

Jel Classification Codes : M41 ; Q10.

I. مقدمة

إن تنوع عمليات الإنتاج الزراعي والأنشطة المتعلقة بها يبرر الحاجة إلى وجود نظام محاسبة زراعية يقيس نتيجة النشاط الزراعي ويبين نتيجة المحاصيل الزراعية، ويقدم البيانات الضرورية للتخطيط والرقابة بما يكفل ترشيد الإنفاق وزيادة عائد القطاع الزراعي وتوجيه الاستثمارات نحو الأنشطة المربحة اقتصاديا.

لا أن الواقع يشير إلى أن النشاط الزراعي يتأثر بالعديد من العوامل المناخية والطبيعية والبيئية إضافة إلى العوامل البشرية والمادية والاقتصادية والتنظيمية والإدارية التي تميزه عن غيره من الأنشطة الاقتصادية الأخرى، وهذا يستدعي الاهتمام بخصوصية المعالجة المحاسبية بالنظر إلى اختلاف المادة المتعامل معها، هذا الواقع يفرض وجود محاسبة زراعية مستمدة من المحاسبة المالية تهتم بتحديد إجمالي نتيجة النشاط الزراعي من ربح أو خسارة وإعداد قوائم القوائم المالية للمنتجات الزراعية.

لقد اهتمت المنظمات العالمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة في جميع دول العالم، بإصدار معايير وإرشادات خاصة بكيفية المحاسبة عن الأنشطة الزراعية. ضمن هذا الاتجاه تم تبني تلك الخصوصيات ضمن معيار محاسبي دولي رقم 41 (الزراعة)، والذي تناول مفهوم النشاط الزراعي وكيفية القياس والإفصاح المتعلق به.

على خلفية المعايير المحاسبية الدولية تم إعداد النظام المحاسبي المالي في الجزائر SCF ليتماشى معها، ويقوم بتنظيم المعلومات المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالية للمؤسسات باختلاف مجال نشاطها. لكن للنشاط الزراعي خصوصيات تميز منتجاته والتي تخلق صعوبات في المعالجة المحاسبية، الأمر الذي جعل من المخطط المحاسبي المالي يشير غلها كحالة خاصة، ولا تكمن الصعوبات في التسجيل المحاسبي فقط بل في المبادئ والفروض. من هذا المنطلق جاءت إشكالية هذه الورقة ممثلة في السؤال التالي:

هل توجد فروق جوهرية بين المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي حسب المعيار المحاسبي

الدولي 41 (الزراعة) والنظام المحاسبي المالي؟

• أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من مكانة القطاع الزراعي، الذي يعتبر أحد القطاعات الهامة التي يعول على قدرتها في تحقيق مساهمة معتبرة لتلبية الحاجيات والسكان وسد العجز الغذائي. زيادة عن مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي. لكن هذه الأهمية عن خصوصية هذا القطاع أفرزت عدد من المشاكل في المعالجة المحاسبية التي من خلالها ظهرت الحاجة إلى البحث عن المعالجات المحاسبية السليمة، للوصول إلى بيانات تعكس حقيقة أداء المؤسسات التي تنشط ضمن القطاع الزراعي.

• أهداف الدراسة:

- التعرف على الأهداف الرئيسية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) والنطاق الذي يغطيه، وبيان الشروط الواجب توافرها للاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي وكما تم تحديدها في معيار المحاسبة الدولي رقم 41 (الزراعة)؛
 - الوقوف عند الفرق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية وتوضيح كيفية تحديد القيمة العادلة للأصل أو المنتج البيولوجي في حالة وجود سوق نشط وفي حالة عدم وجود سوق نشط؛
 - بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) والإفصاحات وفق المخطط المحاسبي المالي الجزائري والمقارنة بينهما.
- و بغرض تحقيق هذه الأهداف، تم تقسيم هذه الدراسة إلى الأقسام التالية:

القسم الأول ويتناول المدخل إلى خصائص النشاط الزراعي، حيث يبين مكانة النشاط الزراعي والعوامل المؤثرة فيه وخصائصه وتأثيرها على المعالجة المحاسبية، في هذا الإطار تم بحث أهمية النشاط الزراعي من حيث كونه أحد الأنشطة الاقتصادية الرئيسية، حيث يشكل دعامة من دعائم الدخل الوطني ومصدر لتوفير المنتجات الغذائية المختلفة، من خلال الفائض الزراعي الذي يستخدم لزيادة الإنتاج وممارسة أنشطة اقتصادية أخرى.

القسم الثاني وقد خصص لدراسة المعيار المحاسبي الدولي 41 (الزراعة)، فبعد بيان خصائص النشاط الزراعي الممثلة بكثرة المنتجات الزراعية وتنوعها واختلاف طبيعتها بعض الأصول الثابتة الزراعية، على الأصول الثابتة المعروفة وغيرها من الخصائص المتعلقة بالنشاط الزراعي التي تتطلب معالجة محاسبية خاصة، فقد جاء هذا المعيار والمتعلق بالنشاط الزراعي ليتبنى مفهوم القيمة العادلة في محاسبة الأنشطة الزراعية. ويبين الشروط الواجب توافرها للاعتراف بالأصل

البيولوجي أو المحصول الزراعي، أما القسم الثالث فقد خصص للمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق المخطط المحاسبي المالي. وآخر قسم فقد خصص للمقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي 41 والمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق المخطط المحاسبي المالي.

II. العرض

أولاً: مفهوم وخصائص النشاط الزراعي

الزراعة هي استغلال الأرض عن طريق حرثها وبذرها وجني محاصيلها، وتلحق بالزراعة أعمال وأنشطة أخرى كثيرة قد تكون تابعة أو مكملة لها كعمل تربية المواشي وإنتاج الألبان وتربية الطيور والدواجن وأعمال التشجيع وغيرها من الأنشطة التي لها منافع اقتصادية (مجموعة من الأساتذة، 2015-2016، ص 77).

ويعتبر النشاط الزراعي بمثابة عملية إدارة تحويل الأصول البيولوجية التي هي على قيد الحياة إلى منتجات فلاحية.

1.1. أشكال الأنشطة الزراعية

تنقسم الأنشطة الزراعية إلى ثلاث أنواع (مجموعة من الأساتذة، 2015-2016، ص 78):

■ النشاط النباتي: يتمثل هذا النشاط في الحبوب والبقول والثمار وغيرها لغرض التسويق وبيع المحاصيل المتأنية من هذا النشاط. والمميز لهذا النشاط أنه يتعامل مع مجموعة من العوامل الطبيعية التي يكون لها تأثير مباشر مثل التربة والعوامل الجوية، إضافة إلى أهم عامل وهو العامل البشري وكذا المستلزمات المادية من الآلات والمعدات والأسمدة والبذور وغير ذلك. يختلف النشاط في القطاع الزراعي على القطاع الصناعي حيث لا توجد معادلة فنية ثابتة يخرج بمقتضاها المنتج في النشاط الزراعي طبقا للمواصفات والكميات المطلوبة الآن هو ان كانت الفنون الزراعية معروفة ومدروسة ومقررا لأن درجة خصوبة الأرض وصلاحية الأحوال الجوية وجودة البذور والأسمدة وغير ذلك من العوامل الحيوية التي تتداخل في التأكيد في كمية الناتج وجودته ومن ثم تكلفته.

تنقسم المنتجات النباتية إلى الأنواع التالية من المحاصيل والمنتجات:

- المحاصيل الحقلية: وهي نوعان: الحبوب (كالقمح والشعير والذرة والأرز) والخضراوات كالطماطم الفاصوليا وغيرها. إن هذه المحاصيل لا يمكن عدها أصول ثابتة بالنسبة للمزرعة وذلك لأن دورة حياتها أو دورة بقائها في الحقل لا تتجاوز السنة، وبعض هذه المحاصيل يكون

عمره أشهر معدودة لا يتجاوز أربعة أشهر والبعض الآخر ثمانية أو تسعة أشهر، وفي كل الأحوال لا يتجاوز السنة. تعد هذه المحاصيل من الأصول المتداولة بالنسبة للمزرعة.

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

■ **النشاط الحيواني:** هذا النشاط يتمثل في تربية الحيوانات بشتى أنواعها والدواجن والأسماك ذلك إما لبيعها كمنتجات نهائيا أو لإعادة إنتاج حيوانات تستخدم بدورها كأصول منتجة، كذلك يشمل تربية النحل ومن الملاحظ على أن هذا النشاط والتعامل مع الكائنات الحية تختلف على المحاصيل الحقلية والمنتجات الزراعية الأخرى.

■ **نشاط الصناعات الغذائية:** هذا النشاط يعتبر ثانويا لأنه يقوم على تحويل المحاصيل الزراعية إلى منتجات غذائية ومنتجات نسيجية وغيرها من الصناعات التحويلية حيث تتميز هذه الصناعات باعتمادها أساسا على إنتاج النشاط الزراعي وعلى إنتاج النشاط الحيواني. ومن أمثلة الصناعات الغذائية النتيجة عن النشاطين السابقين الخيوط الجبن الشاي الفواكه المصنعة والعصائر...الخ.

2.1. خصائص النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية:

يتميز النشاط الزراعي ببعض الخصائص التي تحتم معالجة محاسبية تراعي تلك الخصائص. فكمثرة المنتجات الزراعية وتنوعها، ووجود المنتجات العارضة، يجعل فهم خصائصها ضروري لمعرفة تصنيفها ضمن أصول ثابتة أم متداولة. مع وجوب مراعاة اختلاف طبيعة بعض الأصول الثابتة الزراعية عن الأصول الثابتة المعروفة في المؤسسات الأخرى .

بالإضافة إلى خصوصية تحديد بداية ونهاية الفترة المحاسبية التي تعد الحسابات الختامية على أساسها، وفي العموم فإن النشاط الزراعي يستلزم القيام بعمليات متعددة تباعاً حتى جني الثمار وتسويقها، ولكل عملية خصائصها والنفقات المتعلقة بها (فخر وآخرون، 2001، ص 103). عموماً يتميز النشاط الزراعي بالخصائص التالية:

■ **تعدد المنتجات الزراعية:** تقوم الوحدة الإنتاجية الزراعية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد فمثلاً إنتاج الماشية في المزرعة هو اللحوم والألبان والجلود وقد أدت هذه الظاهرة إلى خلق

مشكله التكاليف المشتركة مما يتطلب إيجاد أسس علمية صحيحة لتحديد حصة كل منتج منها (سالمي، 2015، ص 198).

■ موسمية الإنتاج الزراعي: تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج، مما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية أيضا إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية (سالمي، 2015، ص 198).

■ صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدما: إذ يتأثر الإنتاج الزراعي كما ونوعا بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية (سالمي، 2015، ص 198).

■ تداخل الأنشطة الزراعية: بعضها مع البعض الآخر: فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكنه أن تكون المدخلات الزراعية أخرى مما يتطلب وجود نظام محاسبي عام قادر على احتساب تكاليف كل النشاط الزراعي في المؤسسة (سالمي، 2015، ص 198).

■ التغير في تبويب الأصول الزراعية: تبويب المنتجات الزراعية إلى ثابتة أو متداولة باختلاف الغرض من اقتنائها فماشية التربية تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي كذلك ماشية العمل والالبان كونها تساهم في العملية الإنتاجية اما ماشية التسمين فتبوع كأصول متداولة حيث الهدف منها المتاجرة وتحقيق الأرباح. وقد يتخذ قرار لتغيير الغرض الرئيسي من اقتناء الأصل الزراعي مما يستوجب تغيير أسلوب عرض تلك الأصول في قائمه المركز المالي (مجموعة من الأساتذة، 2015-2016، ص 79).

■ اختلاف الدورة المالية عن الدورة الزراعية: تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي إذ أن الدورة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط إما الدورة المالية تكون مرتبطة بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة (مجموعة من الأساتذة، 2015-2016، ص 79).

■ ارتفاع نسبة الأصول الثابتة: حيث تتأثر هذه الأنشطة بارتفاع نسبة التثبيات بها والتي قد تصل إلى 75 % من رأس المال المستثمر وتتمثل هذه التسميات في الأراضي والمباني حظائر ومخازن محطه تفرغ والآلات والمعدات الزراعية كما تتمثل التثبيات في أصول ثابتة كالمشية و الأغنام والدواجن المقتناة استخدامها وليس لغرض بيعها، ويترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشأة الزراعية وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة وهذا بدوره استلزم ان يتجه المزارع إلى أنشطة زراعية متعددة و القيام بأنشطة زراعية إضافية لتحمل المزارع بتكاليف كبيرة نظرا لانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة (مجموعة من الأساتذة، 2015-2016، ص 79).

■ الفارق الزمني بين العملية الإنتاجية والإنتاج ذاته: حيث أن فترة الانتظار في الزراعة بين بدء التشغيل لعوامل الإنتاج وبين الحصول على الإنتاج طويلة، فالقمح مثلاً لا يثمر قبل 4 أشهر والقطن قبل 9 أشهر...، أي أن دورة الإنتاج الزراعي طويلة وذلك بسبب موسمية الإنتاج الزراعي، بعكس الإنتاج الصناعي الذي تكون دورته وقصيرة لأنها خطر على سيطرة الإنسان (مجموعة من الأساتذة، 2015-2016، ص 79).

3.1. مشاكل محاسبة الأصول البيولوجية

إن الخصائص التي يتميز بها النشاط الزراعي عن غيره من الأنشطة، تجعل للتسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية تعاملاً خاصاً بخلاف بقية الأصول. ومن هنا نجد أن كل خاصية تطرح إشكالات في معالجتها محاسبياً، الأمر الذي أدى إلى التفكير في حلول قطاعية متعلقة بالأصول البيولوجية لوحدها. ونلخص أهم هذه المشاكل والحلول المطروحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): مشاكل محاسبة الأصول البيولوجية ومعالجتها

الخاصية	الانعكاس المحاسبي	المعالجة
موسمية الإنتاج الزراعي حيث تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج تبعاً للظروف الطبيعية والمناخية	ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية أيضاً إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية	ضرورة أعداد قوائم مرحلية للتعبير عن حقيقة النشاط الزراعي.
تأثر الأنشطة الزراعية بالعوامل الطبيعية والظروف المناخية كالحرارة والرطوبة والعوامل البيئية كالأمراض والآفات الزراعية	صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدماً إذ يصعب تقدير كمية الإنتاج الزراعي لأعداد الموازنات التخطيطية لارتفاع حالة عدم التأكد.	استخدام محاسبة التحوط والمشتقات المالية.
تعدد وتداخل المنتجات الزراعية مع بعضها البعض فمخرجات بعض الأنشطة يمكن أن تكون مدخلات لأنشطة أخرى	صعوبة تحديد تكاليف المنتجات بدقة	اختيار نظام تكاليف مناسب للنشاط الزراعي قادر على تحديد صحيح للتكاليف وتوزيعها على المنتجات وصولاً لكلفة كل منتج بأكثر دقة
طبيعة الأصول في النشاط الزراعي (البيولوجية) وهي الأصول الحية نباتية أو حيوانية والتي تمتاز بالتكاثر والنمو بشكل طبيعي أي الزيادة والنمو والانحلال	صعوبة تقييم هذه الزيادات وتحديد معدلات النفوق بشكل طبيعي وغير طبيعي	تقييم هذه الأصول بالقيمة العادلة لغرض إدراجها كموجودات للشركة وتعتبر هذه القيمة قيمتها الدفترية في الفترات القادمة
اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج التي قد تكون فصلية، موسمية بينما الفترة المالية مرتبطة	صعوبة تحديد نتيجة النشاط والتي قد لا تكون متوافقة مع نهاية الفترة المالية	فتح حسابات المحاصيل والمنتجات الزراعية واستخدام أرصدة أول وآخر المدة والقوائم المرحلية للتعبير عن نتيجة النشاط

بنهاية السنة المالية		
الفارق الزمني بين الأنفاق على الاستثمار الزراعي في بعض الأنشطة والحصول على الأيراد منها وبشكل تدريجي	زيادة المصاريف الرأسمالية على الأيرادات وصعوبة التحديد الدقيق لجزء الأيراد ورأس المال	تحديد فترات النشاط الزراعي الانشاء والنمو والإنتاج والاضمحلال والمصاريف المتعلقة بكل فترة أو مرحلة

المصدر: (جاري، 2016/2017، ص ص 6-7،

(https://uomustansiriyah.edu.iq/.../10_2017_04_07!01_57_29_PM)

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي 41 (الزراعة) ومتطلباته

يندرج المعيار المحاسبي الدولي 41 (الزراعة) ضمن المعايير المهنية، التي تبين المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاح المتعلقة بالنشاط الزراعي. بدأ تطبيق هذا المعيار سنة 2003.

1.2. هدف المعيار ونطاق تطبيقه: يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 41 إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة، وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.

يتم تطبيق هذا المعيار على محاسبة الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد أو المنح الحكومية المتعلقة بالأصل البيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة والمشروطة بأحداث معينة. ولا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع صوف الأغنام إلى قماش والحليب إلى أجبان.

ولا ينطبق هذا المعيار على الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي، والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) أو بموجب معيار رقم 40 (الممتلكات الاستثمارية)، أو الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم 38 (الأصول غير الملموسة).

2.2. تعريف النشاط الزراعي حسب المعيار: في إطار التحسينات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تمت مراجعة معيار المحاسبة الدولي 41 كجزء من المصطلحات المتعلقة بهذا القسم المقدمة. حيث عرف المعيار النشاط الزراعي على أنه إدارة عملية تحويل حيوية بيولوجية لأصل بيولوجي معد للبيع إلى منتج زراعي أو إلى أصل بيولوجي إضافي من قبل المؤسسة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة الخامسة، <http://www.decformations.com/ftp/ias/ias41.pdf>).

ويؤدي التحول الحيوي إلى الاشكال التالية من النتائج (المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة السابعة، <http://www.decformations.com/ftp/ias/ias41.pdf>):

- تغيرات الأصل من خلال:
 - النمو أي زيادة في الكمية أو تحسين في النوعية للحيوان أو النبات؛
 - التحلل النقصان في الكيمياء أو تردي في النوعية للحيوان أو النبات؛
 - الإنجاب أي تكوين حيوان أو نبات حي إضافي.
 - إنتاج محصول مستخلص من أصل بيولوجي كالصوف والحليب.
- يغطي المعيار مجالات وأنشطة زراعية عديدة مثل تربية المواشي والمحاسن المستمرة أو سنوية تربية الحيوانات البحرية بما فيها مزارع الأسماك وكل ما يتعلق بالنشاط الزراعي.

3.2. المتطلبات الرئيسية للمعيار: يتطلب المعيار ما يلي (نصار وحמידات، 2013، ص ص 633-637):

1.3.2. الاعتراف والقياس:

أ. يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية:

- تتحكم المؤسسة في الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛
 - من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل إلى المؤسسة،
 - ويمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة ذلك الأصل بشكل موثوق.
- فمثلا إذا كان لدى مؤسسة ما أصول على شكل غابات تشمل أشجار، الأرض المزروعة والطرق التي تمر بالغابات، فيتم تصنيف مكونات الغابات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 41 على النحو التالي:

الأشجار كأصول بيولوجية، والأراضي كأصول غير المتداولة، أما الطرق التي تمر بالغابات فتعتبر كأصول غير المتداولة -أصول أخرى غير ملموسة.

ب. القياس عند الاعتراف المبدئي: يتم التفريق هنا بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية كما يلي:

- حسب المعيار فإن الأصل البيولوجي هو أي نبات أو حيوان حي. يجب قياس الأصل البيولوجي مثل الماشية والأشجار المثمرة عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحا منها أي اهتلاك

متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة. ولا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية وتصنف ضمن بند المصانع والممتلكات والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16. أما الأشجار نفسها فهي أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار.

■ حسب المعيار فإن المنتجات البيولوجية هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل الحليب ولحوم الماشية وغيرها. يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حلها من الأصل البيولوجي مثل الحليب والتمر بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف مقدرة عند نقطة البيع. وهذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي تكلفته في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون حول المنتجات الزراعية إلى بضاعة بعد الحصاد.

ويفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائمة، وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائما. تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي:

- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية؛
 - الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع؛
 - أية رسوم وضرائب قيمه مضافه على المنتجات الزراعية رسوم التحويل.
- هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج بيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات.

■ لتسهيل تحديد القيمة العادلة يمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات فقرة بعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر، ولا تعتبر القيم الواردة في العقود الآجلة بيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة، حيث يتم تحديد القيمة العادلة في تاريخ إعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد لأجل لاحقا.

■ في حالة عدم وجود سوق نشيطة لتحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية على المنشأة استخدام واحدة أو أكثر من الأساليب التالية لتحديد القيمة العادلة.

- سعر أحدث صفقة تمت في السوق شريطة استقرار الظروف الاقتصادية بين تاريخ الصفقة وتاريخ الميزانية.

- الأسعار السوقية للأصول مشابهة مع اجراء تعديل يأخذ الاختلاف في الأصل.
- الأسعار السائدة لوحده الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية مثل سعر الكيلو غرام الواحد للماشية الحية أو الكيلو غرام من القمح وهكذا.

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

- فروقات التقييم بالقيمة العادلة: الأرباح والخسائر: يتم اظهار الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف الأولي أو المبدأ البيولوجي بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع أو أية تغيرات ضمن جدول حسابات النتائج للفترة المرتبطة بها.

2.3.2. المنح الحكومية: يتطلب هذا المعيار الاعتراف في المنح الحكومية غير المشروطة المرتبطة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن بيان الدخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة القبض أما إذا كانت المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع وشروطه. يجب عندها الاعتراف في المنح الحكومية تدخل في قائمه الدخل شريطة الوفاء بشرط المنحة.

3.3.2. الإفصاح: يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الاعتراف المبدئي بأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية والتغير في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطه البيع.
- وصف كل مجموعة من الأصول البيولوجية.
- وإذا لم يفصح عنها في أي مكان آخر في التقارير المالية يجب على المنشأة تحديد طبيعة نشاطاتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية.
- التقديرات غير المالية أو التقديرات الكمية المادية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة في نهاية الفترة، ويجب ان تقدم نفس المعلومات حول المنتجات الزراعية.
- وجود الأصول البيولوجية ومبلغها المسجلة التي تكون ملكيتها مفيدة وأي أصول بيولوجية مرهونة كضمان للالتزامات.
- مقدار أي التزامات متعلقة بتطوير وامتلاك أصول بيولوجية.
- استراتيجيات المخاطر المالية للإدارة.
- لا بد كذلك من الإفصاح عن تسوية مطابقة للتغيرات المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة والحصاد وعمليات ادماج الأعمال المشتريات والمبيعات وفروقات الصرف.

4.3.2. الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية

- عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصفا للأصل وإيضاحا حول عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية.
- النطاق المحتمل أن تدرج ضمنه القيمة العادلة إن أمكن ذلك.
- أية أرباح أو خسائر معترف بها عند التصرف وطريقة الاهتلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك.
- بيان المبالغ المسجلة الإجمالية للاهتلاك المتراكم في بداية ونهاية المدة.
- يجب الإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلا)، وذلك للأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مطروحا منها من مجموع الاهتلاك وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة. ويجب أن تشمل إفصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الانخفاض في القيمة واستعادة خسائر الانخفاض في القيمة والاهتلاك المتعلق بالفترة الحالية.
- إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة التي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر التكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة العادلة يجب عرض الإفصاحات التالية: (مثل وصف الأصول البيولوجية وتوضيح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق خلال الفترة الحالية وأثر التغير في قيمة الأصول البيولوجية).
- المنح الحكومية: يجب الإفصاح حول طبيعة ونطاق المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية والشروط التي لم يتم تلبيتها وأي انخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة.

ثالثا: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق المخطط المحاسبي المالي.

تبنت الجزائر معايير المحاسبة الدولية نتيجة لعدم مسيرة المخطط الوطني المحاسبي متطلبات الاقتصادية التحولات التي تعيشها البلاد والعالم بهدف التقليل من مشاكل المؤسسات الناتجة عن التطورات العالمية وكذلك التقليل من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي.

وقد تجسد ذلك من خلال القانون 07-11 البarch في 25 نوفمبر 2007، والذي أسس نظاما محاسبيا جديدا يحل محل المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975.

أحداث هذا المرجع المحاسبي الجديد الذي يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية تغيرات جد مهمة على مستوى تعريف المفاهيم وقواعد التقليد والتسجيل المحاسبي وطبيعته، وكذا محتوى البيانات المالية التي تنتجها الكيانات الخط القانون لإعداد القوائم المالية. حيث أن هذا الإطار

المرجعي الذي يتمثل في النظام المحاسبي الجديد يقدم ابعاد النظرية والتطبيقية يشمل تعريف المعيار ويضع شروط تطبيقه في مختلف المعاملات والظروف. ويوفر مدونة الحسابات التي تستعمل في القيود المحاسبية ثم تعاريف هذه الحسابات وكذا قواعد سيرها (شالور، 2010-2011، ص 76).

1.3. مضمون النظام المحاسبي المالي

احتوى القانون 07-11 المؤرخ في 25 11 2007، المتضمن للنظام المحاسبي المالي على سبعة فصول، والتي يمكن تلخيص مضمونها فيما يلي (مرحوم، 2018، ص 204):

يحدد الفصل الأول (المواد من 02-05) تعريف المحاسبة المالية كما حدد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي مع حصر الاستثناءات في مجال تطبيقه. حدد الفصل الثاني (المواد 06-09) مضمون النظام المحاسبي المالي الذي يتكون من الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها والمعايير المحاسبية ومدونه الحسابات وكيفية سيرها.

الفصل الثالث (المواد 10-24) حدد كيفية تنظيم المحاسبة من خلال حصر العمليات الاجبارية الملزم بها الكيان لإعداد وعرض الكشوف المالية وكيفية تنظيم الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، وكذا شروط كيفية مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي. أما الفصل الرابع (المواد من 25-30) فتضمن عدد الكشوف المالية الواجب على الكيانات إعدادها كما حدد الهدف منها وكيفية وتاريخ عرضها.

الفصل الخامس (المواد من 31-36) تعرض إلى الحالات التي تصبح فيها الكيانات ملزمة بإعداد كشوف مالية مدمجة وحالات الكائنات الموجودة على الإقليم الوطني التي تشكل مجموعة اقتصادية، وهي مجبرة على إعداد ونشر حسابات تدعى حسابات مركبة وشروط وكيفيات طرق وإجراءات نشرها.

أما الفصل السادس (المواد من 37-40) بين الحالات التي يجب فيها الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية. واختتم القانون 07-11 بفصل سابع (المواد من 41-43) يبين الأحكام الختامية المتعلقة بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ وإلغاء المخطط الوطني للمحاسبة والنشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. نشير إلى أن المخطط قد تناول الأصول البيولوجية كحالة خاصة في فقرة مقتضبة.

2.3. قياس الأصول البيولوجية حسب SCF

1.2.3. تعريف الأصل البيولوجي حسب المخطط المحاسبي المالي SCF: وفقًا لـ SCF، فإن الأصل البيولوجي هو حيوان أو نبات حي أو مجموعة من الأصول البيولوجية التي هي عبارة عن مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية.

2.2.3. القياس: تمت الإشارة إلى تقييم الأصل البيولوجي في المخطط المحاسبي المالي كحالة خاصة من خلال الفقرة 19-321 والتي مفادها كالآتي (Projet de Système Comptable Financier, p 18, <http://medtaibi2001.e-monsite.com/medias/files/scf.pdf>)

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

يتم الاعتراف بالخسارة أو الأرباح الناتجة عن التغير في القيمة العادلة ناقصًا تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها.

إن تقييم الأصل البيولوجي المذكور في النقطة 19-321 من SCF، يمثل فرقًا في الاسم مقارنةً بما هو مذكور في المعيار الدولي للمحاسبة / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفقًا لـ SCF، يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة ناقصًا التكاليف المقدرة لبند المبيعات، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحًا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة. يتم إثبات الخسارة أو الربح من التغير في القيمة العادلة ناقصًا تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها (شالور، 2010-2011، ص 84).

بموجب المعايير الدولية للإبلاغ المالي، يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصًا تكاليف نقطة البيع المقدرة. يحدد IAS / IFRS تكاليف نقطة البيع، والتي تشمل:

- لجان الوسطاء والتجار؛
- المبالغ التي تجمعها الهيئات التنظيمية وبورصات السلع الأساسية.

لكن المخطط المحاسبي المالي حسب هذه الفقرة اشار للأصول البيولوجية كحالة خاصة فيما يتعلق بالقياس عند الاعتراف المبدئي والاعتراف بالخسارة والأرباح دون أي تفصيل للقياس والإفصاح المحاسبي لمختلف الأصول البيولوجية، تاركا ذلك للقياس على نحو بقية الأصول والمخزونات، وعليه فإن التسجيل المحاسبي يفرض التمييز بين أقسام النشاط الزراعي. والجدول الموالي يبين ذلك:

جدول رقم (02): تقسيمات النشاط الزراعي وتصنيفاتها المحاسبية حسب SCF

الأقسام	تصنيفها محاسبيا	
المحاصيل الحقلية	تعتبر أصولا متداولة، تعد مخزونات تسجل في المجموعة الثالثة المخزونات	النشاط النباتي
منتجات البساتين وحدائق الفاكية:	أصول الثابتة وتمر بثلاث مراحل (الإنشاء، الاثمار، الشيخوخة) مرحلة الانشاء: تقتني المؤسسة الشتلات وتقوم بهيئة التربة وغرس الشتلات (ح/ 6011 مشتريات شجيرات مستهلكة). تتحمل المؤسسة مصاريف الأسمدة والعناية بالشتلات حتى تصبح مثمرة (كمصاريف ايجار الأرض وتجهيزها وغرس الشتلات والري واجور العمال (موردو السلع والخدمات 60). في نهاية كل سنة تحول هذه الفترة إلى استثمارات قيد الإنجاز، حيث يتم دمج كل المصاريف التي تم انفاقها مع قيمة شرائها في ح/ 2340 من منطلق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ومبدأ استقلالية الدورات. عندما تصبح الشجيرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها لى أصول منتجة (ح/ 240 أشجار مثمرة).	
	مرحلة الاثمار: عند جني الثمار يتم إدخالها للمخزن بتكلفة الإنتاج (ح/ 2551 منتجات تامة الصنع من اصل نباتي). ويتم اخراجها من المخزن عند البيع . ويتم اثبات قسط الاهتلاك سنويا خلال هذه المرحلة، حتى تصل إلى مرحلة الشيخوخة أين يتم التنازل عليها أو تضمحل وتخرج من أصول المؤسسة.	
ماشية التربية	إذا كانت ملك للمؤسسة وتنتظر أن تحقق إيرادا المستقبل البعيد (أكثر من سنة مالية) من خلال الاستفادة منه (الحليب، الصوف، العسل، اللحم...), يعتبر في هذه الحالة أصلا ثابتا يسجل في المجموعة الثانية التثبيتات (ح/ 25 أصول بيولوجية حيوانية). تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف. تسجل في المجموعة السادسة الاعباء كمصاريف الاعلاف وأجرة البيطري (ح/ 6014 اعلاف مستهلكة، ح/ 6015 مواد بيطرية مستهلكة)	النشاط الحيواني
ماشية الألبان ماشية العمل		
ماشية التسمين	إذا كانت ملك للمؤسسة وتنتظر أن تحقق إيرادا في المستقبل القريب (أقل من سنة مالية) عن طريق بيعه لذاته، يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة المخزونات (ح/ 32 حيوانات). تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف. تسجل في المجموعة السادسة الاعباء.	

المصدر: اعداد الباحثين.

رابعاً: الدراسة المقارنة بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي

بعد تقديم لمحة عن مضمون المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 19-321 من النظام
المحاسبي المالي فيما يلي نهتم بالمقارنة:

الجدول رقم (03): المقارنة بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي

اساس المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة)	الفقرة 19-321 من SCF	المقارنة
الهدف	هدف المعيار بيان المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لتسجيل الأصول البيولوجية وتوضيح الأسس المستخدمة في تقييمها.	هناك اتفاق في الهدف مع ان هذه الفقرة لم تورد هدفا خاصا بها بل ان هدفها متضمن ضمن أهداف النظام المحاسبي المالي.
النطاق	ينطبق المعيار على الأصول بيولوجية المحصول الزراعي عند نقطه الحصاد والمنح الحكومية ولا ينطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي	تطبق على جميع المؤسسات التي تختص بممارسة النشاط الزراعي	كان نطاق الفقرة 19-321 من SCF شاملا دون تفصيل انواع النشاطات التي تنطبق عليها الفقرة كذلك لم ترد ضمنها الحالات المستثناة من التطبيق.

الاعتراف والقياس	أورد المعيار المحاسبي ثلاث شروط واجبة التحقق لأغراض الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي. يقسم المعيار الموجودات في المنشآت الزراعية إلى أصل بيولوجي وما حصل بيولوجي الذي هو المنتج المحصول للأصل البيولوجي وذلك فقط عند نقطة الحصاد وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار الدولي الثاني المخزون وقد أورد المعيار جدول أمثلة على الأصول بيولوجيا والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع. يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانيه عموميه بمقدار قيمته العادلة وخصومه منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. يقاس المنتج الزراعي المحفوظ من الأصل بيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد. في حاله عدم امكانيه قياس القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل البيولوجي يجب قياسه بتكلفته وخصوما منها اي استهلاك متراكم واية خسائر متراكمه في القيمة	لم ترد شروط الاعتراف. يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة ناقصًا التكاليف المقدرة لبند المبيعات، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحًا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.	هناك فروق جوهريه بين الفقرة 19-321 من SCF والمعيار في مجال الاعتراف: لم تتضمن الفقرة وكامل المخطط تقسيما للأصول البيولوجية على خلاف المعيار الذي فرق بين المنتجات الحيوانية والمنتجات النباتية. ينطبق تقييم الأصول في المؤسسات الزراعية في ظل كل من المعيار والفقرة عند الاعتراف المبدئي. وأضافت الفقرة حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة فانه يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحًا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة. لم تأخذ الفقرة بعين الاعتبار التقييم عند نقله الحصاد. كما لم تعالج الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها والغرض من اقتنائها.
الأرباح والخسائر	الربح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي في قيمته العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ومن التغير في القيمة العادلة مخصصا منها تكاليف المقدرة للأصول البيولوجية عند نقطة البيع، يجب ادخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها. الربح أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي للمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصصا منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب ادخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.	تثبت اي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها تكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي حصل فيها اي منها	لم تظهر فروق بين المعيار والفقرة حول الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي .

**المحاسبة في النشاط الزراعي: دراسة تحليلية مقارنة بين
المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائي**

أشواق بن قدور
وبوبكر شماخي

المنح الحكومية	المنح الحكومية المتعلقة بالأصل البيولوجي التي تم قياسها بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إذا كانت غير مشروطة يعترف بها على أنها دخل فقط عندما تصبح مستحقة الاستلام، أما إذا كانت مشروطة فيعترف بها على أنها دخل فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بها.	لم تتعرض إلى معالجة الاعتراف بالمنح الحكومية.	أهملت الفقرة الاعتراف بالمنح الحكومية للنشاط الزراعي بالرغم من أهمية معالجتها نظرا لاهتمام الدولة بهذا القطاع.
الإفصاح	الإفصاح بشكل منفصل عن إجمالي الأرباح والخسارة الناجم عند الاعتراف بالأصول البيولوجية والزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصصا منه التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية. كما يجب على مشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية وطبيعة الأنشطة التي تتعلق بكل مجموعة والقياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعه من الأصول في نهاية الفترة ونتاج المحاصيل الزراعية خلال الفترة. الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بأصول بيولوجية واستراتيجية إداره المخاطر المالية للنشاط الزراعي. وتقديم مطابقه للتغيرات في المبلغ المسجلة الأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية. الإفصاحات الإضافية على الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق. الإفصاح عن طبيعة من المنح الحكومية والشروط التي لم يتم تليبيتها وانخفاضات الهامة في مستوى المنح.	لم ترد تفصيلات حول الإفصاح إلا ما تعلق بالتقييم المبدئي والأرباح والخسائر.	طالب المعيار بالإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التقييم بالقيمة العادلة بينما يطالب القاعدة بالإفصاح عن المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات. لم تتعرض الفقرة إلى الإفصاح عن الاعباء المتعلقة بالأصول البيولوجية. لم تتناول الفقرة الإفصاح عن الأراضي الزراعية بينما استثنى المعيار في نطاق التطبيق الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي. لم تنطرق الفقرة إلى الإفصاح عن المنح الحكومية.

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على: (الفتلاوي، 2014، ص ص 196-199).

III. الخلاصة

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

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

قائمة المراجع:

1. احمد سعد جاري، 2016-2017، المحاسبة المتخصصة، دروس مقدمة لطلبة المحاسبة، الجامعة المستنصرية، العراق. متوفر على الرابط:
https://uomustansiriyah.edu.iq/.../10_2017_04_07!01_57_29_PM
2. سالي محمد الدينوري، المحاسبة الزراعية الخاصة النوعية في النشاط الزراعي المباديء والفروض، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 8، العدد 2، الصفحات 193-202.
3. شالور وسام، 2010-2011، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعه سطيف، الجزائر.
4. الفتلاوي ليلي ناجي مجيد، 2014، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة في النشاط الزراعي، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد 16، العدد 2، الصفحات 185-201.

5. مجموعة من الاساتذة، 2016/2015، محاضرات في المحاسبة الخاصة، جامعة باتنة، الجزائر.
6. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، دار وائل، الأردن، 2013، ص ص 633-637.
7. مرحوم محمد الحبيب، النظام المحاسبي المالي محاسبة قواعد المحاسبة مبادئ؟، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة الشلف، المجلد 4، العدد 2، 2018، 104.
8. المعيار المحاسبي الدولي 41، متاح على الرابط:
<http://www.decformations.com/ftp/ias/ias41.pdf>
9. المواقع الالكترونية
10. نواف فخر وآخرون، 2001، المحاسبة عن النشاط الزراعي وامكانيه تطويرها مع دراسة تطبيقية على منشأة الحرية للإنتاج النباتي في جبلة، مجلة جامعه تشرين للدراسات والبحوث سلسله العلوم الاقتصادية، المجلد 23 العدد 3، الصفحات 93-107.
11. Projet de Système Comptable Financier, p 18, disponible sur le site :
<http://medtaibi2001.e-monsite.com/medias/files/scf.pdf>