

محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

- د.القيني عزالدين، أستاذ محاضر - أ. مخبر المقاول، تسيير الموارد البشرية والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيبي علي البليدة 2

تاريخ النشر: 2020/09/30

تاريخ القبول: 2020/08/18

تاريخ الاستلام: 2020/07/19

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى معالجة محاسبة القطاع الزراعي من وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، وذلك بالتركيز على المعالجة المحاسبية لأنشطة كل من المنتجات النباتية والمنتجات الحيوانية. وقد خلصت هذه الورقة إلى أن هناك توافق كبير بين المعالجة المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مع العلم أن النظام المحاسبي المالي الخاص بالقطاع الزراعي فصل في القيود المحاسبية لكل الأنشطة الخاصة بالقطاع.

الكلمات المفتاحية: القطاع الزراعي، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي.

تصنيف JEL: M41، P32.

Abstract:

This research paper aims to address the accounting of the agricultural sector from the viewpoint of international accounting standards and the financial accounting system, by focusing on the accounting treatment of the activities of both plant and animal products. This paper concluded that there is a great agreement between the accounting treatment of international accounting standards and the financial accounting system, bearing in mind that the financial accounting system for the agricultural sector separated into the accounting entries for all activities specific to the sector.

Keywords: The agricultural sector, international accounting standards, financial accounting system.

Jel Classification : M41, P32.

مقدمة:

تعتبر الزراعة من أهم وأقدم الصناعات الموجودة في المجتمعات، وأهم ما تتميز به الزراعة أن الطبيعة تعتبر شريكا للمالك إذ يرجع إليها الفضل الأكبر في عملية الإنتاج، ويمثل القطاع الزراعي مجالا مهما للبحث والدراسة وذلك لما يحتويه من خصائص تنعكس بشكل كبير على الاقتصاد، وقد تغير علم الاقتصاد الزراعي بتغير عملية الإنتاج وتطور هذا العلم بتطور القطاع، فمن علم بسيط لا يتعدى العوائد والتكاليف إلى علم متخصص في التمويل، التسويق، الإدارة والمحاسبة. لذا أعارته المحاسبة المالية اهتمام كبير من الجانبين: المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

لقد ازدادت أهمية نشاط المنشآت الزراعية من أجل توفير متطلبات البشرية من الإنتاج الحيواني والزراعي والتي تمثل أهمية قصوى من أجل استمرار حياة الإنسان وسد احتياجاته الأساسية من الغذاء، ونتيجة لاحتياج المنشآت الزراعية إلى رأس مال ضخم يتمثل في تكاليف المزرعة، والأصول الثابتة الحية، فإن الأمر تطلب الاتجاه نحو معالجة محاسبية سليمة تمكننا من التعرف على نتيجة أنشطة المزرعة بصفة عامة، ونتيجة كل من النشاط النباتي والنشاط الحيواني بصفة خاصة، بحيث يمكننا من تتبع و تحديد مدى مساهمة كل نشاط من أنشطة الإنتاج بصفة مستقلة.

ومن هنا تبرز إشكالية هذا العمل والتي جاءت على النحو التالي: كيف تتم معالجة أنشطة المنشآت الزراعية من وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي؟.

المنهج المتبع: لدراسة الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي المناسب لمثل هكذا دراسة، من أجل توضيح وبشكل مفصل المعالجات المحاسبية لكل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

محاوير الدراسة: من أجل التفصيل في الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة، قسمنا هذا العمل إلى المحاور التالية:

أولاً - مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعيار الدولي رقم 41 "الزراعة".

ثانياً- مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي.

ثالثاً- المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات النباتية.

رابعاً- المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات الحيوانية.

أولاً- مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعيار الدولي رقم 41 "الزراعة".

الممارسات المحاسبية في القطاع الزراعي متفاوتة تاريخياً منذ أن استبعدت المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة هذه الأنشطة بسبب طبيعتها المتخصصة، والتركيز بصفة عامة على الأنشطة العامة، وهذه الطبيعة المنفردة للنشاط الزراعي تجعل من الصعب تطبيق نموذج التكلفة التقليدي، حيث أن بنود النشاط الزراعي تتغير دائماً من خلال النمو وإعادة التوليد (كالنباتات والحيوانات) ولذلك فإن طبيعة أصول

النشاط الزراعي تجعل النموذج التقليدي للتكاليف غير مناسب تماما للمحاسبة عن النشاط الزراعي، ولذلك فقد اصدر المعيار 41 "الزراعة" على أساس القيمة العادلة¹.

1- ماهية معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة".

أعتمد هذا المعيار من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 2000 وبصبح نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من أو بعد الأول من يناير 2003.

أ- التعريف بالمعيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة" :

تعتبر الزراعة من النشاطات الاقتصادية الهامة التي لم يسبق لمعايير المحاسبة الدولية التطرق إليها، حيث أن لها صبغة خاصة تفرقها عن غيرها من النشاطات الاقتصادية، وبذات الوقت فهي تحتل مرتبة مرموقة بتعامل فئات المجتمع بها. وليس المقصود بالزراعة النشاطات الزراعية المتعلقة باستغلال الأرض للإنتاج الزراعي و الغابات من أجل الحصول على الأخشاب فقط، بل كذلك تربية الحيوانات الحية كالمواشي والأسماك، والتي يطلق عليها معا بالأصول البيولوجية، إضافة إلى المنتجات الزراعية القابلة للحصاد حيث أن كثيرا من الشركات تخصصت في هذا المجال، ولا يمكن ترك الأمر دون تنظيم محاسبي لهذه النشاطات، إضافة إلى تطرق بعض فقرات المعيار عن المنح والمساعدات الحكومية حيث أن كثيرا من الحكومات تقوم بدعم هذا القطاع لأهميته. والمسائل الأساسية للأعمال في قطاع الزراعة ذات جوانب كبيرة وفريدة فمثلا الحيوانات والنباتات التي توصف بأنها أصول حيوية أو بيولوجية ذات خصائص غير موجودة في الصناعات الأخرى، وهناك أمور أخرى هامة، وكذلك فإن المنشآت في القطاع الزراعي غالبا ما تكون صغيرة أو عائلية في إدارتها، ولكن مع الدراسة المتزايدة للمنتج العضوي والتجارة العالية شاهدنا توسعا لهذه الأعمال الحديثة².

ب- تعاريف المصطلحات الأساسية وفق المعيار الدولي رقم 41.

يتميز المعيار الدولي 41 بمصطلحات خاصة به وفيما يلي بعض منها³:

ب-1- **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة .

ب-2- **الإنتاج الزراعي:** هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها.

ب-3- **المنتجات الزراعية:** هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل: الحليب ولحوم الماشية، والقطن، وصوف الأغنام، وثمار الأشجار وغيرها.

ب-4- **الأصل البيولوجي:** هو نبات أو حيوان حي.

ب-5- **التحول البيولوجي:** وهي عمليات النمو، والتكاثر، والإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.

ب-6- **مجموعة الأصول البيولوجية :** هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية.

ب-7- الحصاد: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.

ب-8- المنح الحكومية: الاعتراف بالمنح الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كدخل عندما تصبح المنح الحكومية قابلة للاستلام⁴.

ب-9- الزراعة⁵: إدارة عمليات التحول الحياتي الحيواني والنباتي للحصول على إنتاج لغرض الاستهلاك أو المتاجرة أو التصنيع أو الإكثار، وتصنف موجوداتها كآلاتي:

- الحيوانات: ويقصد بها الثروة الحيوانية التي تملكها المنشأة لغرض الحصول على منتجاتها أو لغرض تسمينها وإكثارها بقصد المتاجرة بها أو استخدامها في الإنتاج.

- النباتات: ويقصد بها البساتين والمزارع والحقول التي تنتج المحاصيل والأثمار والشتلات للاستفادة من بيعها أو تصنيعها أو استهلاكها أو إنباتها⁶.

2. الاعتراف، القياس والعرض والإفصاح.

يتوجب على المنشأة الاعتراف بأي أصل مالي في ميزانيتها عندما تصبح طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة، ومن ثم تعترف المنشأة بكافة حقوقها أو التزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في ميزانيتها على أنها أصول أو التزامات. وعلى المنشأة لاحقاً بعد الاعتراف بالأصول بما في ذلك المشتقات التي يتم تبويبها كأصول بقياسها بمقدار قيمتها العادلة وذلك فيما عدا بعض البنود أهمها ما يلي⁷:

▪ الاستثمارات المالية بغرض الاحتفاظ حتى تاريخ الاستحقاق.

▪ أي أصل مالي ليس له سعر مدرج في سوق نشط ومن ثم لا يمكن قياس قيمته العادلة بشكل مناسب.

أ- الاعتراف⁸: يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت الشروط التالية:

- تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة الأحداث الماضية.

- من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.

- يفترض المعيار IAS41 أن القيمة العادلة يمكن قياسها بموثوقية لمعظم الأصول البيولوجية ، إلا أنه يمكن أن يكون الافتراض المسبق والمرتبط بالأصول البيولوجية التي تتضمنها الميزانية في تاريخ الاعتراف المبدئي غير مقبول في الحالات التالية⁹:

▪ يوجد لهذه الأصول سعر سوقي مخصص في سوق نشط.

▪ تكون الأساليب الأخرى للتقدير المعقول للقيمة العادلة غير ملائمة وغير عملية.

بحيث يتم الاعتراف بكل التكاليف ذات العلاقة بالأصول البيولوجية والتي تم قياسها بالقيمة العادلة كمصروفات عند اتفاقها ماعدا شراء الأصول البيولوجية.

ب- القياس: يتم التفريق بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية كما يلي¹⁰:

- يجب قياس الأصل البيولوجي (مثل الماشية، الأشجار المثمرة) عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع باستثناء الحالة التي لا يمكن تجديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحا منها أي إهلاك متراكم وأي 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) "الممتلكات والمصانع والمعدات". أما الأشجار نفسها فهي أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار¹¹.
- يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصل البيولوجي (مثل الحليب، الصوف، الثمار) بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. وتعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) "المخزون"، حيث ستتحول المنتجات الزراعية إلى بضاعة بعد الحصاد.
- ويفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائما، وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائما.
- تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي¹²:
 - عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية.
 - الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع.
 - أية رسوم وضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية (رسوم تحويل).
 - ولا تشمل هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج البيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات.
- يتم تحديد القيمة العادلة للأصل أو للمنتج البيولوجي من خلال سوق نشط، ويعتبر السعر المأخوذ من سوق نشط أفضل طريقة لتحديد القيمة العادلة، ويمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات وفق لبعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر، ولا تعتبر القيمة العادلة الواردة في العقود الآجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ إعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد الآجل لاحقا¹³.
- في حالة عدم وجود سوق نشطة لتحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو المنتجات 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 لأصول متشابهة مع إجراء تعديل يخص الاختلاف في الأصل.

■ الأسعار السائدة لوحدة الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية، مثل سعر الكيلوغرام الواحد

للماشية الحية أو سعر كيلوغرام من القمح وهكذا.

وإذا لم تتوفر أسعار السوق أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي، ففي هذه الحالة يمكن للمنشأة استخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر السوق الحالي قبل الضريبة لتقدير القيمة العادلة¹⁴.

ج- العرض: يجب أن تعرض أي منشأة القيمة الدفترية المعدلة لأصولها البيولوجية بشكل مفصل في صلب الميزانية. ينبغي على المنشأة عرض التسويات التي أجريت للتغيرات في القيمة الدفترية المعدلة لأصول بيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية شاملاً¹⁵:

- النقص بسبب المبيعات؛

- النقص بسبب الحصاد؛

- الزيادات الناتجة عن اندماج منشآت الأعمال؛

- صافي فروق الترجمة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية بعملة أجنبية للمنشأة.

د- الإفصاح: يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية والتغير في القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة 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 أن تقدم نفس المعلومات حول المنتجات الزراعية؛

- الأساليب والافتراضات المطبقة في تحديد القيمة العادلة؛

- القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة للإنتاج الزراعي الذي تم حصاده خلال الفترة في وقت الحصاد؛

- وجود الأصول البيولوجية ومبالغها المسجلة التي تكون ملكيتها مقيدة 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 في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة والحصاد وعمليات اندماج الأعمال والمشتريات والمبيعات وفروقات الصرف.

هـ - الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية¹⁶:

- عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصف للأصل، إيضاح حول عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية.
 - أية أرباح أو خسائر معترف بها عند التصرف (البيع مثلا)، وطريقة الإهلاك المستخدمة، والأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك.
 - بيان المبالغ الإجمالية المسجلة للإهلاك المتراكم في بداية ونهاية المدة.
 - يجب الإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلا)، وذلك للأصول البيولوجية المقاسة وبالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهلاك وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، ويجب أن تشمل الإفصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الانخفاض في القيمة، استعادة خسائر في القيمة، والإهلاك المتعلق بالفترة الحالية.
 - إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة والتي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر الكلفة مطروحا منه الإهلاك 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 تليبيتها وأي انخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة.
- 3- المعايير المحاسبية ذات العلاقة بالنشاط الزراعي.**

بالإضافة للمعيار رقم (41)، تطبق المعايير التالية على النشاط الزراعي:

أ- المعيار المحاسبي رقم 02 "المخزون"¹⁷ :

- أ-1- **هدف المعيار** : يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، ويعالج هذا المعيار كيفية حساب تكلفة المخزون المعترف بها كأصل، كما يحدد الكلفة المستنفذة من المخزون والتي يعترف بها كمصروف، كما يتناول أي تخفيضات أي القيمة القابلة للتحقق، كما يقدم المعيار توجيهات حول افتراضات تدفق التكلفة والتي تستخدم في تحميل التكاليف للمخزون.
 - أ-2- **نطاق المعيار**: يعالج جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الأصول والتي تشمل:
 - المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع إلى المسار العادي لأعمال المنشأة.
 - المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج لأغراض بيعه.
 - المخزون في شكل خدمات أو توريدات تستهلك أثناء عملية الإنتاج.
 - المخزون لأغراض استخدامه في تقديم خدمات.
- وفي حالة تقديم الخدمة، فإن المخزونات تشمل تكاليف الخدمة المرتبطة بالإيرادات التي لم يتم الاعتراف بها بعد (مثلا حساب تقدم العمل من جانب المهنيين كالمراجعين والمهندسين المعماريين).

ب- المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الممتلكات والتجهيزات والمعدات"

ب-1- هدف المعيار¹⁸:

إن الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو تستخدم في توريد البضاعة إلى المشتري، كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير.

ب-2- نطاق المعيار¹⁹:

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو توريدها للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير، أي تلك الأصول التي يتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة ومن المتوقع أن تستخدم لأكثر من فترة واحدة.

ج- المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 "المنح الحكومية":

ج-1- هدف المعيار²⁰ : تلجأ الحكومات والمؤسسات التابعة للدولة إلى تشجيع ودعم منشآت القطاع الخاص، وخصوصاً تلك المنشآت التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين. كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمنشآت لتشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح، مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها، أو تقديم مساعدات حكومية مثل المشورة الفنية والإرشاد. ويتخذ تشجيع ودعم الدولة عدة أشكال منها تقديم مساعدات نقدية أو عينية مباشرة أو تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها لفترة محددة، أو تقديم قروض بفائدة متدنية أو بفوائد مجانية، أو المساعدة في توفير البيئة التحتية، وغيرها من أشكال المساعدات المختلفة.

ونظراً لأن المساعدات الحكومية تشكل في بعض الأحيان مبالغ ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للمنشآت المستفيدة منها، ولكون تلك المساعدات مشروطة بشروط يتوجب أن تلبىها المنشأة فقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) ليعالج الجوانب المتعلقة بالمنح والمساعدات الحكومية، حيث يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها، كما يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية والتي تكون على شكل أصول يتم نقلها إلى المنشأة. والمنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل موارد محددة للمنشأة مقابل التزام المنشأة بالقيام بأعمال معينة.

ج-2- نطاق المعيار²¹ :

- يتناول المعيار (IAS/20) المعالجة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح عن المنح التي تتلقاها المنشآت من الحكومة. كما انه يلزم بمتطلبات الإفصاح لأشكال أخرى من المعونة الحكومية.
- ويقدم المعيار أربعة استبعادات:

■ المشكلات الخاصة الناشئة عن انعكاس أثار الأسعار المتغيرة على القوائم المالية أو المعلومات التكميلية المماثلة.

■ المساعدة الحكومية للضريبة في شكل مزايا ضريبية.

■ مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة.

■ منح الحكومة التي يغطيها المعيار (IAS/41) الخاص بالزراعة.

د- المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "الاستثمارات العقارية":

د-1- هدف المعيار²² : يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم(40): "الاستثمارات العقارية" إلى

وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها والقياس اللاحق لها بعد الاعتراف الأولي ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها.

د-2- نطاق المعيار²³ : يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) في عملية الاعتراف

والقياس والإفصاح الخاصة بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل المنشأة والتي تنوي المنشأة الاحتفاظ بها لغايات التأجير للغير، أو بهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح رأسمالية عند عملية بيعها. كما ينطبق هذا المعيار على الاستثمارات العقارية التالية:

- العقارات المملوكة من قبل المنشأة والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي.

- العقارات المحتفظ بها بموجب عقد استئجار تمويلي والمؤجرة للغير بموجب عقد تأجير تشغيلي.

- العقارات المملوكة من قبل الشركة القابضة والمؤجرة للشركة التابعة بموجب عقد تأجير تشغيلي،

حيث يتم تصنيف هذه العقارات ضمن القوائم المالية للشركة القابضة كاستثمارات عقارية. أما

عند إعداد القوائم المالية الموحدة فتعالج هذه الاستثمارات حسب متطلبات معيار المحاسبة

الدولي رقم (16)، الممتلكات والمصانع والمعدات. والسبب في تغيير معالجة العقارات عند إعداد

القوائم الموحدة يعود إلى أن مفهوم القوائم الموحدة يعتبر أن الشركتين القابضة والتابعة بمثابة

شركة واحدة تمتلك هذه العقارات وتستخدمها لغايات عملياتها التشغيلية.

ثانيا - مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي.

من خصائص القطاع الزراعي أن الطبيعة تشترك مع المالك في العمل وأن جزءا كبيرا من إنتاجها

يرجع الفضل فيه إلى الطبيعة. ويظهر ذلك في القيمة الايجارية للتربة التي يدفعها المستأجر إلى المالك

والتي تتفاوت بتفاوت خصوبتها. على أنه يجب إعداد الأرض وذلك بتسميدها وبذرها وريها وحرثها وعلى

الطبيعة أن تقوم بعد ذلك بدورها بجانب العناية التي يبذلها المزارع حتى يؤتى الزرع ثماره. وعندما يكون

الغرض الرئيسي من نشاط المزرعة هو إنتاج الألبان فلا بد من تخصيص مساحة من الأرض كمراع أو

زراعتها لإنتاج الأعلاف اللازمة للماشية. وفي هذه الحالة تقوم بتربية الماشية وإنتاج اللبن والعمليات الأخرى

بجانب العمليات الزراعية التي تكون جزءا من العمل العادي للمزرعة²⁴.

1- النظام المحاسبي المالي

أ- يعتبر النظام المالي والمحاسبي إعادة صياغة للمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، والذي يندرج في إطار عمليات التحديث التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي الذي باشرته الجزائر، كما يعتبر في الحقيقة تغيير في الثقافة المحاسبية ومحاولة التقارب مع معايير (IAS/IFRS) التي تشكل المرجع العالمي باعتبار أنها مطبقة من طرف أكثر من 100 دولة من بينها دول المجموعة الأوروبية.

ب- ويهدف النظام المالي والمحاسبي إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المالية والمحاسبية حول المؤسسات الجزائرية خاصة المستثمرين الأجانب²⁵.

ت- مفهوم النظام المحاسبي المالي²⁶ :

إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

يطبق النظام على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛ والتعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2- المحاسبة الزراعية وفقا للنظام المحاسبي المالي.

كلمة الزراعة مشتقة من الكلمتين "AGRER" أي الحقل أو التربة وكلمة "CULTURE" أي العناية أو الرعاية. وعليه نقول أن الزراعة هي العناية بالأرض. هذا هو المفهوم الضيق، أما الزراعة في الوقت الحالي وبمفهومها الواسع فقد أصبحت غير قاصرة على هذه العملية بل تعدها إلى أمور أخرى نتيجة لتنوع وتجديد نشاط المزارع فأصبح المزارع يقوم بالإضافة إلى عمله الأصلي بأعمال أخرى أهمها²⁷ :

- رعاية الحيوان وتربيته، وهي من أهم فروع الزراعة وتزدهر حيث تتوفر الأراضي الرخيصة.
- العناية بالأشجار، وهي من الزراعات المتخصصة وتتطلب خبرة فنية ورأس مال وتعود على القائمين بها بعائد مرتفع.

- العناية بالغابات وهي عملية هامة في العديد من البيئات.

- أعمال أخرى مثل تربية الأسماك وجمع الفراء وصيد الحيوان.

أما المحاسبة الزراعية فهي تعرف على أنها نوع من أنواع المحاسبة تهتم بتطبيق المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية لغرض احتساب النشاط الزراعي والذي يقصد به إدارة المؤسسة للتمويل البيولوجي للحيوانات والنباتات الحية، والتي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعا وكما، ولا ينحصر النشاط الزراعي في استغلال الأراضي الزراعية فقط بل يهدف ليشمل العديد من الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق العديد من المنتجات²⁸.

3- الحسابات الخاصة في النظام المحاسبي المالي الزراعي.

المحاسبة الزراعية لا تختلف كثيرا عن المحاسبة المالية إلا أن لها بعض الحسابات تتفرد بها عن باقي المحاسبات، وهذه الاختلافات تمس الصنفين الثالث والسادس فقط وفيما يلي عرض لهذه الحسابات.

أ- الصنف 03 حساب المخزون والجاري العمل بها: جاءت كما يلي:

الجدول رقم (01): الحسابات المتغيرة في الصنف رقم (03).

اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب
منتجات من اجل الحيوانات	313	<u>المواد الأولية و التوريدات</u>	31
المواد الغذائية المركزة	3131	البذور و النباتات	310
العلف والتبن	3132	بذور الحبوب	310100
الحبوب ومشتقاتها	3133	بذور الخضراوات الجافة	310200
<u>تموينات أخرى</u>	32	بذور العلف	310300
<u>السلع الجاري انجازها</u>	33	بذور نباتات السوق	310400
<u>السلع والخدمات الجاري انجازها</u>	34	بذور النباتات الإنتاجية	310500
<u>المخزونات من المنتجات</u>	35	النباتات الحمضية	310600
المنتجات الوسيطة	351	نباتات الكروم	310700
المنتجات المصنعة	355	نباتات فواكه أخرى	310800
الحبوب	3551	بذور ونباتات أخرى.	310900
الخضر الجافة والبقوليات الأخرى	3552	<u>الأسمدة والتربة</u>	311
العلف	3553	الأسمدة المعدنية	311100
منتجات الحديدية	3554	الأسمدة العضوية	311200
المنتجات الصناعية	3555	التعديلات	311300
أشجار الفاكهة	3556	<u>منتج معالجة النباتات</u>	312

المصدر: من إعداد الباحث بناء على المخطط المحاسبي الزراعي.

أما ح/36، ح/37، ح/38، و ح/39 فهي حسابات تبقى نفسها .
ب- **الصنف 06 الأعباء:** كان هناك تغيير في هذا الصنف، مثلما يوضحه الجدول التالي:
الجدول رقم (02): الحسابات المتغيرة في الصنف رقم (06).

اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب
العلف والتبن	60132	البضاعة المستهلكة	600
العلف	601321	المواد الأولية المستهلكة	601
التبن	601322	البذور والنباتات	6010
لحبوب ومشتقاتها	60133	بذور الحبوب	601010
الشعير	601331	بذور الخضر الجافة	601020
الشوفان	601332	بذور الأعلاف	601030
الذرة	601335	بذور نباتات الحديقة	601040
حبوب أخرى ومشتقاتها	601336	بذور النباتات	601050
أغذية أخرى من اجل الحيوانات	60139	نباتات الحمضيات	601060
المنتجات البيطرية	6014	نباتات العنب	601070
التموينات الأخرى المستهلكة	602	نباتات الفاكهة الأخرى	601080
مواد مستهلكة	6021	بذور ونباتات أخرى	601090
الحيوانات	6022	تعديلات الأسمدة	6011
الماشية	602210	الأسمدة المعدنية	601110
الخرفان	602220	الأسمدة العضوية	601120
ماعز	602230	التعديلات	601130
الأحصنة	602240	منتج لمعالجة النباتات	6012
الجمال	602250	غذاء للحيوان	6013
الفروج	602260	غذاء مركز	60131
الدجاج الواضع للبيض	602270	غذاء مركز للماشية	601311
الفراخ ذات اليوم الواحد	602280	غذاء مركز للخرفان	601312
دواجن أخرى	602290	مسحوق الحليب	601313
		أغذية مركزة أخرى	601314

المصدر: من إعداد الباحث بناء على المخطط المحاسبي الزراعي.

أما ح/603، ح/604، ح/605، ح/607، ح/608، ح/609، ح/61، ح/62، ح/63، ح/64، ح/65،
ح/66، ح/67، ح/68، ح/69 فهذه الحسابات لم تشملها أي تغييرات.

ثالثا- المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات النباتية.

المنتجات الزراعية عديدة ويتوقف ما يوجد منها بالمزرعة على نوع التربة وكذا حالة الجو وطرق الري السائدة وكذلك على الدورة الزراعية المتبعة وتقسم المحاصيل الزراعية إلى²⁹:

- منتجات الحدائق والبساتين:

- الفواكه مثل العنب والموز والمالح بأنواعها والمانجو والخوخ ... الخ
- الخضروات مثل الكرنب والسبانخ...الخ
- الأزهار مثل الورد والفل والقرنفل...الخ

- منتجات الحقول:

- الحبوب كالقمح والذرة والشعير والأرز
- البقول مثل الفول والحمص والعدس والفاصوليا والبسلة
- البصليات كالبصل والثوم
- البذور الزيتية كالسمسم والفول السوداني
- الدرنيات مثل البطاطس والقلقاس والبطاطا
- محاصيل أخرى كالقصب

وتتميز غالبية المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج أي يتم زراعة المحاصيل وحصادها في مواسم معينة من السنة وهذه المحاصيل ستؤثر على حجم الإنتاج خلال السنة وبالتالي ستؤثر على العمل المحاسبي حيث يزداد في سنة بنسبة وينخفض في سنة أخرى.

1- المعالجة المحاسبية لمنتجات الحقول.

أ- المواد الأولية: تستخدم المزارع أنواعا مختلفة من المواد الأولية في عملياتها الزراعية والمتمثلة عموما في البذور والأسمدة الكيماوية وتكون عملية التسجيل المحاسبي كما يلي³⁰:

عند الشراء المواد وإدخالها إلى المخزن يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

381	من ح/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	xxx	xxx
401	إلى ح/ موردو المخزونات أو	xxx	xxx
5x	ح/ أحد الحسابات المالية	xxx	xxx
31	من ح/ المواد الأولية والتوريدات	xxx	xxx
381	إلى ح/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	xxx	xxx

عند استهلاك المواد الأولية نقوم بإجراء القيد التالي:

601	من ح/ المواد الأولية المستهلكة	xxx	xxx
31	إلى ح/ المواد الأولية والتوريدات	xxx	xxx

عند الإنتاج نقوم بإجراء القيد التالي :

XXX	XXX	من ح/منتجات تامة نباتية	724	355
XXX		إلى ح/تغير المخزون من المنتجات		

عند البيع و خروج المنتج التام من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

XXX	XXX	من ح/ زبائن	701	411
XXX		إلى ح/ المبيعات من المنتجات النباتية		
XXX	XXX	من ح/ تغير المخزونات من المنتجات	355	724
XXX		إلى ح/ منتجات تامة نباتية		

وفي نهاية السنة وفي حالة وجود منتجات لم يتم جنيها بعد نقوم بإجراء القيد التالي³¹:

XXX	XXX	من ح/المنتجات الجاري إنجازها	732	331
XXX		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		

2- المعالجة المحاسبية لمنتجات الحدائق والبساتين.

وهنا نميز نوعين من الأنشطة:

أ- **المعالجة المحاسبية لأنشطة الخضر:** حيث تخضع هذه الأخيرة إلى نفس القيود المحاسبية للمحاصيل الحقلية.

ب- **المعالجة المحاسبية لأنشطة الفواكه:** تختلف طرق المعالجة المحاسبية لحدائق الفاكهة عن المعالجة المحاسبية لباقي الأنشطة الزراعية، حيث ينظر إلى أشجار الفاكهة باعتبارها أصلا له فترة إثمار تتراوح من ثلاثة إلى خمس سنوات وذلك حسب درجة خصوبة التربة وطرق العناية بها، حيث يقوم صاحب الحديقة بإنفاق مبالغ رأسمالية تتمثل في تكلفة الشتلات والتكاليف الأخرى التي تعرف بتكاليف الإنشاء، وهي تشبه مصاريف التأسيس في المشروعات التجارية. وتمر بثلاث مراحل كما يلي:

ب-1- **مرحلة النمو (الإنشاء والتكوين)**³²: وفيها يتم اعداد الأرض للزراعة عن طريق الحرث والتسوية والتنقية من الحشائش مع عرض الأرض للشمس، ثم تخطيط الأرض بحيث تكون المسافة بين كل شتلة وأخرى في حدود متر ونصف المتر، ثم غرس الشتلات، أو هي تلك المرحلة التي تبدأ من تاريخ غرس الشجرة إلى غاية مرحلة الإثمار ففي هذه الحالة تعتبر الأشجار كاستثمارات قيد الانجاز، وتسجل في حساب خاص بجميع التكاليف المرتبطة بغرس هذه الأشجار بدءا من الشراء هذه الشجيرات، وفي كل نهاية سنة يجرى القيد التالي :

232	من ح/ استثمارات قيد الانجاز	XXX	XXX
732	إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		XXX

ويتفرع ح/232 إلى ح/2320 أشجار مثمرة ويتفرع هذا الأخير إلى:

ح/23200: حمضيات - ح/23201: كروم

ح/23202: زيتون - ح/23203: أشجار ذات نواة

ح/23204: تفاح، أجاص - ح/23209: أشجار فلاحية أخرى (اللوز، البندق، الفستق).

كما يتفرع ح/232 إلى: - ح/2321 أشجار غابية - ح/2322 أشجار ضد الرياح.

ب-2- مرحلة الإثمار³³ : وفيها يتحقق الإنتاج الاقتصادي للأشجار، فمرحلة الإثمار هي الفترة

الإنتاجية في حياة الحديقة وتبدأ هذه المرحلة بإنتاج الثمار بكميات اقتصادية يمكن بيعها.

وتنتهي هذه المرحلة عندما تصبح الأشجار في مرحلة تناقص مستمر في الإنتاج مع زيادة

مصاريف الخدمات، ويرتبط طول هذه المرحلة بدرجة العناية والخدمة في الحديقة، وتتحقق خلال هذه

المرحلة إيرادات متزايدة للحديقة من سنة إلى أخرى، وبالتالي فإن الحديقة لا تخضع للإهلاك نظرا للتزايد

المستمر في الإنتاج من سنة إلى أخرى، إلا أن تناقص الإنتاج قد يكون لظروف عارضة في بعض السنوات

نتيجة لسوء الأحوال الجوية أو لعدم العناية بالمحصول، مما يستلزم تكوين احتياطي استهلاك الحديقة

لمواجهة هذه الظروف المحتملة والتي قد تؤدي إلى إهلاك الحديقة، والجدول التالي يبين مرحلة نمو وإثمار

كل شجرة:

الجدول رقم (03): مدة نمو وإثمار الأشجار.

النوع	مدة مرحلة النمو	مدة مرحلة الإثمار
الحمضيات	7 سنوات	80 سنة-85 سنة
الكروم	5 سنوات	35 سنة-40 سنة
الزيتون	7 سنوات	80 سنة-100 سنة
أشجار ذات نواة	5 سنوات	15 سنة

المصدر: مولاي حسين، محاضرات في مقياس المحاسبة الزراعية لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البلدة2، السنة الدراسية 2014/2015.

وعند دخول الشجرة مرحلة الإثمار نقوم بإجراء القيد التالي :

240	من ح/ أشجار مثمرة	XXX	XXX
232	إلى ح/ استثمارات قيد الانجاز		XXX

وعند إنتاج الأشجار نقوم بإجراء القيد التالي :

355	من ح/ منتجات تامة نباتية	XXX	XXX
724	إلى ح/ تغيير المخزون من المنتجات		XXX

وعند بيع المنتجات نقوم بإجراء القيد التالي:

XXX	XXX	من ح/ زبائن	411
XXX		إلى ح/ المبيعات من المنتجات المصنعة	701

وقيد خروج المنتجات من المخزن يكون على الشكل التالي:

XXX	XXX	من ح/ تغيير المخزون من المنتجات	724
XXX		إلى ح/ منتجات تامة نباتية	355

ويبدأ اهتلاك الأشجار من أول يوم دخول الشجرة مرحلة الثمار ونقوم بإجراء القيد التالي في نهاية

السنة المالية:

XXX	XXX	من ح/ مخصصات الاهتلاكات للأصول الجارية	681
XXX		إلى ح/ اهتلاك الأشجار المثمرة	284

ب-3- مرحلة التدهور والاضمحلال: وفيها يبدأ الإنتاج في التناقص المستمر، حيث تصبح

الأشجار ضعيفة الإنتاج أو تبدأ في التوقف عن الإنتاج تماما وتنتهي هذه المرحلة بالتوقف التام عن الإنتاج والإثمار أو يقل كمية إنتاجها من الثمار بحيث يصبح استغلالها غير اقتصادي، ويختلف طول هذه المرحلة (بداية التدهور وحتى التوقف التام عن الإنتاج والإثمار) تبعا لنوع الأشجار ودرجة العناية بها كالخدمة والتقليم وقوة التربة وملاتمة الجو وغيرها من العوامل³⁴، ونميز هنا حالتين³⁵:

في حالة اقتلاع الشجرة لأنها غير مثمرة، نقوم بإجراء القيد التالي :

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

أما في حالة التنازل عن الشجرة الغير مثمرة، نقوم بإجراء القيد التالي :

XXX	XXX	ح/ البنك	512
XXX		ح/ مخصصات الإهتلاكات للأصول الجارية	284
XXX		ح/ خسارة قيمة الأشجار المثمرة	294
XXX		ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية	(652)
XXX		إلى ح/ الأشجار المثمرة	240
XXX		ح/ فوائض القيمة عن التثبيات غ مالية	(752)

وفي نهاية السنة المالية وفي حالة وجود منتجات قيد الانجاز نقوم بإجراء القيد التالي :

XXX	XXX	من ح/ المنتجات الجاري انجازها	331
XXX		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732

3- المعالجة المحاسبية للإعانات المقدمة من طرف الدولة: يحظى هذا القطاع على خلاف غيره من القطاعات على إعانات تقدمها الدولة لتشجيع الاستثمار به، وتكون المعالجة المحاسبية لها على مرحلتين³⁶:
أ- الوعد بالإعانة: ونقصد هنا بالوعد هو تواعد الدولة بتقديم إعانة مالية للمنشأة، ويكون التسجيل المحاسبي لها على الشكل التالي :

441	من ح/ إعانات قيد الاستلام	XXX	XXX
748	إلى ح/ إعانات مالية	XXX	XXX

ب- إستلام الإعانة: أي تلقي المنشأة للإعانة المالية، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

512	من ح/ البنك	XXX	XXX
441	إلى ح/ إعانات قيد الاستلام	XXX	XXX

لتحفيز الإنتاج تقدم الدولة للمنشأة معدات أو قطعة ارض على شكل امتياز لتستثمر فيها، ليست ملكا لها إلا انه بينها وبين الدولة عقد امتياز يدوم لمدة 40 سنة فيما يخص القطاع الزراعي و33 سنة في القطاعات الأخرى و نقوم بإجراء القيود المحاسبية التالية :

عند تلقي المنشأة للاستثمار (قطعة أرض أو/و معدات) نقوم بإجراء القيد التالي:

221	ح/أراضي ممنوحة على شكل امتياز	XXX	XXX
و/أو 225	ح/ معدات ممنوحة على شكل امتياز	XXX	XXX
229	إلى ح/ حقوق مانح الامتياز	XXX	XXX

وفي نهاية السنة المالية نقوم بتسجيل اهتلاك هذه الأراضي أو المعدات على النحو التالي:

229	من ح/ حقوق مانح الامتياز	XXX	XXX
282	إلى ح/ إهلاك التثبيات الموضوعة موضع إمتياز	XXX	XXX

وبعد نهاية مدة عقد الامتياز أي بعد 40 سنة تعيد المنشأة قطعة الأرض للدولة أي خروج قطعة الأرض مع الإهلاك من المنشأة ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

282	من ح/ إهلاك التثبيات الموضوعة موضع إمتياز	XXX	XXX
221	إلى ح/ أراضي ممنوحة على شكل امتياز	XXX	XXX

وفي حالة دفع الإتاوات السنوية يكون التسجيل المحاسبي على الشكل التالي:

651	من ح/ الإتاوات المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص والحقوق المماثلة	XXX	XXX
521	إلى ح/ البنك	XXX	XXX

رابعاً- المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات الحيوانية.

تعتبر الماشية المصدر الرئيسي لإنتاج الألبان واللحوم والذي يعتبر المصدر الأساسي لغذاء الإنسان، ومما لا شك فيه أن المحاسبة عن أنشطة إنتاج الماشية تعتبر من العوامل الأساسية لتحديد مدى صلاحية أنشطة إنتاج الماشية من الناحية الاقتصادية حيث توضح نتيجة هذه الأنشطة من ربح أو خسارة كما توضح مركزهما المالي في نهاية كل فترة مالية.

وعند القيام بالإجراءات المحاسبية عن أنشطة إنتاج الماشية يلزم التفرقة بين أنواع الماشية من حيث كونها أصول ثابتة أم أصول متداولة، ويحدد ذلك في ضوء الهدف الأساسي من عملية اقتناء الماشية. فإذا كان اقتناء الماشية بهدف استخدامها في عمليات إنتاج الألبان والسلالات، فهي تعتبر من الأصول الثابتة الحية، أما إذا كان اقتناء الماشية بهدف المتاجرة بها لتحقيق أرباح من خلال البيع، فهي تعتبر من الأصول المتداولة الحية³⁷.

1- المعالجة المحاسبية لماشية التسمين.

نظراً لأهمية الماشية باعتبارها مصدر هام وأساسي لإنتاج اللحوم، والتي تعتبر المصدر الرئيسي لغذاء الإنسان، فإن نشاط ماشية التسمين يعتمد أساساً على شراء الماشية بغرض تسمينها بحيث تعطي كمية اقتصادية من اللحوم، على أن يتم بيعها بعد ذلك وتحقيق الأرباح³⁸، أي هي تلك الحيوانات التي يتم اقتناؤها بغرض بيعها إما حية أو بعد ذبحها وذلك للاستفادة من فرق السعر، ونميز الحسابات التالية: ح/301: أبقار التسمين، ح/302: أغنام التسمين، ح/303: ماعز التسمين، ح/304: أحصنة التسمين، ح/305: إبل التسمين، ح/306: دواجن التسمين، ح/307: حيوانات أخرى للتسمين، وتكون عملية التسجيل المحاسبي كالآتي³⁹:

عند شراء هذه الحيوانات نقوم بإجراء القيد التالي:

380	ح/ مشتريات حيوانات التسمين	XXX
4456	ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع	XXX
401	إلى ح/ موردو المخزونات	XXX

عند إدخال هذه الحيوانات إلى المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

30x	ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب نوع الحيوان)	XXX
380	إلى ح/ مشتريات حيوانات التسمين	XXX

وعند البيع والخروج من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

411	ح/ زبائن	XXX
700	إلى ح/ المبيعات من حيوانات التسمين	XXX
4457	ح/ TVA المجمعة	XXX
600	ح/ حيوانات التسمين المستهلكة	XXX
30x	إلى ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب النوع)	XXX

وعند ذبح هذه الحيوانات لأجل إنتاج اللحم يرصد ح/30 على الشكل الآتي:

3551	ح/ منتجات حيوانية	xxx	xxx
30x	إلى ح/ المخزونات من حيوانات التسمين (حسب النوع)	xxx	xxx

وبدوره ح/3551 الذي يتفرع إلى حسابات فرعية (ح/35511 لحوم بيضاء، ح/35512 لحوم حمراء، ح/35513 صوف والوبر...).

تجدر الإشارة إلى أنه عند شراء مواد أولية من أعلاف وأدوية يجرى نفس قيد شراء المواد الأولية السابقة الذكر.

2- المعالجة المحاسبية لماشية الألبان واللحوم (حيوانات الإنتاج).

أ- ماشية الألبان: الماشية تعتبر مصدر هام لإنتاج الألبان واللحوم، كما أن صناعة إنتاج الألبان تعتبر من أهم أوجه استغلال رؤوس الأموال كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا والدانمرك، وماشية "الفريزيان" احد أنواع ماشية الألبان المخصصة في الوقت الحاضر التي يمكن معرفة وحصر كمية الألبان وخصوصا في حالة استخدام جهاز حليب آلي⁴⁰.

ب- أما ماشية اللحوم: ففي السنوات الأخيرة اتجه الرأي إلى استغلال الماشية في إنتاج اللحوم بدلا من استخدامها في العمل بالحقول أو بدلا من الآلات الزراعية، وقد كثرت الأبحاث العلمية التي تؤدي إلى ترشيد استغلال الحيوان من ناحية إنتاج اللحوم، ويطلق على الأبقار التي تستغل لإنتاج اللحوم كمحصول "ماشية اللحوم" وقد انتشرت مشروعات هذا النوع من الماشية وذلك بعد اتساع طرق التربية السليمة⁴¹.

ويلاحظ أن ماشية الألبان تختلف عن ماشية اللحوم من حيث الشكل والزيادة في كمية الدهون بخلاف الحال في ماشية الألبان التي تقلل من إنتاجها.

وهناك نوع آخر من الماشية ثنائي الغرض (أي لإنتاج الألبان واللحوم) ويطلق عليها ماشية الفرح الصغير الذي يعتمد في معيشته على فلاحه الأرض وتتصف هذه الماشية بما يلي:

- أن تكون قادرة على إدرار كمية مناسبة من الألبان.
 - أن يتم تسمينها بحيث تعطي كمية اقتصادية من اللحوم.
 - أن تنتج حيوانات ذات مواصفات عالية يمكن بيعها باعتبارها قابلة للتسمين.
- يعامل هذا النوع من الحيوانات على أنها أصول بيولوجية حية تسجل في حسابها الخاص كما يلي⁴²:

ح/2500 حيوانات الإنتاج الحيواني، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات التالية :

- ح/25001 أبقار الإنتاج الحيواني.
- ح/25002 أغنام الإنتاج الحيواني.
- ح/25003 ماعز الإنتاج الحيواني.
- ح/25004 أحصنة الإنتاج الحيواني.
- ح/25005 ابل الإنتاج الحيواني.
- ح/25006 دواجن الإنتاج الحيواني.

وتهتك هذه الاستثمارات الحيوانية وفق مدة معين محددة في الجدول الآتي:
الجدول رقم (04): مدة حياة وبداية إنتاج بعض الأصول الحيوانية.

الأصل الحيواني	مدة المنفعة(الحياة)	مدة بداية الإنتاج
الأبقار	10 سنوات.	18 شهرا.
الأغنام	06 سنوات	09 أشهر.
الدجاج	02 سنتين	60 يوم (شهرين).
الإبل والأحصنة	15 سنة	18 شهرا.
الماعز	06 سنوات	09 أشهر.

المصدر: مولاي حسين، محاضرات في مقياس المحاسبة الزراعية لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، السنة الدراسية 2014/2015.

بما أن هذه الحيوانات تعتبر كأصول ثابتة فقيدها التنازل عنها بنفس قيد التنازل عن الاستثمارات وذلك

كما يلي :

462	ح/ حقوق التنازل عن التثبيات	XXX
285	ح/ اهتلاك حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX
295	ح/خسارة قيمة حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX
(652)	ح/نواقص القيم عن خروج أصول حيوانية	XXX
250	إلى ح/ حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX
(752)	ح/ فائض القيمة عن الأصول الحيوانية	XXX

وعند ذبحها للاستفادة من لحمها فتعتبر كحالة استثنائية فتحول أولا إلى ح/36 استثمارات محولة إلى

مخزونات وفق القيد التالي:

285	ح/ اهتلاك حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX
295	ح/خسارة قيمة حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX
36	ح/ استثمارات محولة إلى مخزونات	XXX
250	إلى ح/ حيوانات الإنتاج الحيواني	XXX

ومن ثم تعامل معاملة حيوانات التسمين كما سبق ذكره.

وفي حالة إنتاج هذه الحيوانات للحليب، البيض، الصوف...الخ نقوم بإجراء القيد الآتي:

3551	ح/ منتجات حيوانية	XXX
724	إلى ح/ تغيير المخزونات من المنتجات	XXX

وفي حالة بيع الإنتاج (إعداد الفاتورة، خروج الحيوانات) نقوم بإجراء القيد التالي:

XXX	XXX	ح/ زبائن	411
XXX		إلى ح/ المبيعات من المنتجات	701
XXX	XXX	ح/ تغيير المخزونات من المنتجات	724
XXX		إلى ح/ منتجات حيوانية	3551

3- المعالجة المحاسبية لماشية التربية.

تعتبر الماشية مصدرا هاما وأساسيا لإنتاج اللحوم، كما أن صناعة إنتاج اللحوم تعتبر من أهم مجالات الاستثمار في الوقت الحالي نظرا لزيادة الطلب على منتجات اللحوم باعتبارها المصدر الأساسي لغذاء الإنسان، ولذلك يجب المحافظة على استمرار نشاط إنتاج اللحوم وذلك من خلال إنتاج سلالات جديدة بهدف بيعها وبالتالي ضمان استمرار توافر الماشية اللازمة لدعم نشاط إنتاج اللحوم⁴³. أو هي تلك الحيوانات التي تقتنى لغرض التكاثر حيث يتم تربية المواشي إما لبيعها بعد مدة (التسمين) أو الاحتفاظ بها كأصول المنتج الرئيسي لهذه الحيوانات هو المواليد فتعامل هذه الحيوانات معاملة حيوانات الإنتاج فيما يخص الإهلاك وخسارة القيمة والتنازل وعند ولادة سلالة جديدة نميز بين السلالات المحولة من الإنتاج إلى التربية وتلك المحولة إلى البيع⁴⁴.

عند الشراء نقوم بإجراء القيد التالي:

	XXX	ح/حيوانات التربية	2501
	XXX	ح/الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع	4456
XXX		إلى ح/ موردو التثبيات	404

وعند إنتاج سلالة جديدة نقوم بإجراء القيد التالي:

	XXX	ح/ منتجات حيوانية	3551
XXX		إلى ح/ تغيير المخزونات من المنتجات	724

وقبل مرحلة الإنتاج أي عند الولادة وعند نهاية كل سنة نقوم بإجراء القيد التالي:

	XXX	ح/ الأصول الحيوانية الجاري انجازها	232
XXX		إلى ح/ الإنتاج الحيواني للأصول المادية	732

وعند بلوغ هذه الحيوانات مرحلة الإنتاج نجري القيد التالي:

	XXX	ح/ حيوانات الإنتاج الحيواني	2500
	XXX	ح/ حيوانات التربية	2501
XXX		إلى ح/ الأصول الحيوانية الجاري انجازها	232

وفي حالة البيع و خروج الحيوانات من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

XXX	XXX	ح/ زبائن	411
XXX		إلى ح/ المبيعات من المنتجات	701
XXX	XXX	ح/ تغيير المخزونات من المنتجات	724
XXX		إلى ح/ منتجات حيوانية	3551

الخاتمة:

سعيًا من خلال هذه الدراسة إلى إبراز المعالجة المحاسبية في القطاع الزراعي من وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، وبالتالي حولنا الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح، وقد خلصت دراستنا في الأخير إلى مجموعة من النتائج والاستنتاجات تمثلت فيما يلي:

- إدراك مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) وبعض المصطلحات المتعلقة به؛
- تحديد طرق الاعتراف، القياس والعرض والإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)؛
- هناك تطابق جوهري بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، غير أن الاختلاف الموجود يكمن في أن النظام المحاسبي المالي لم يعطي تعريفًا للمنتجات الزراعية أو الحصاد أو الأصل البيولوجي؛
- تحديد مفهوم المحاسبة الزراعية وفق نظام المحاسبي المالي، والحسابات الخاصة بالقطاع الزراعي وفق النظام المحاسبي المالي الزراعي؛
- ضبط المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات النباتية (المعالجة المحاسبية لمنتجات الحقول، الحدائق والبساتين)؛
- ضبط المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات الحيوانية (المعالجة المحاسبية الخاصة بماشية التسمين، ماشية الإنتاج، ماشية التربة).

وعلى ضوء النتائج السابقة، يمكن لنا تقديم الاقتراحات التالية:

- ضبط بعض المفاهيم مثل تعريف المنتجات الزراعية، في النظام المحاسبي المالي، لجعله مطابق لما هو موجود في محتوى المعايير المحاسبية الدولية؛
- تحدد بدقة الأسس التي يجب الاعتماد عليها في تحديد القيمة العادلة، وعمليات التحويل من وإلى العقارات الاستثمارية، بالإضافة إلى تصنيف العقارات الاستثمارية والإفصاح عنها، مثلما هو موجود في المعيار المحاسبي الدولي رقم (40)؛
- نشر الوعي لدى المنشآت الزراعية على التوسيع في تطبيق النظام المحاسبي المالي، لما له من أهمية في تحديد قيمة الاقتصادية للنشاط الزراعي، وتحديد الأنشطة الأكثر ربحية.

الهوامش:

- 1 طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، الجزء الثاني، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009، ص563.
- 2 خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS.IAS، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص399.
- 3 محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، عمان، 2008، ص627.
- 4 مدونة صالح القراء، المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"، على الموقع، www.sqarra.com تاريخ التحميل: 2019/04/12.
- 5 طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص570
- 6 Bernard Raffournier, les normes comptables internationales (IAS/IFRS).3^{ème} édition, paris, 2005, p452.
- 7 هيني فان جريونينج، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2008، ص400.
- 8 طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، القياس والتقييم المحاسبي، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2002، ص490.
- 9 Bernard Raffournier, op cit, p 230.
- 10 Robert Obert, pratique des normes ifrs, ordre des experts comptables, 3eme édition, paris,2007 ,p165.
- 11 أحمد سلام، معايير المحاسبة المصرية، على الموقع www.ksuedu.server261.com، تاريخ التحميل: 2019/03/15.
- 12 Robert obert, le petit IRFS 2008–Normes comptables internationales de comptabilité et d'information financière.Dunod, paris, 2008, p28.
- 13 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مكتبة الإسكندرية، الجزء الأول، مصر، 2008، ص250.
- 14 Robert Obert, pratique des normsifrs, ordre des experts comptables, 3eme édition, paris,2007.
- 15 Comprendre le nouveau monde de l'information financière IFRS compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRS <http://www.focusifrs.com>, la date de consultation 30/03/2019.
- 16 عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية-دراسة حالة مجمع رياض سطيف، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار تليجي، الاغواط، 2009، ص 45.
- 17 محمد أبو نصار و جمعة حميدات، مرجع سابق، ص85.
- 18 طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص233
- 19 محمد أبو نصار و جمعة حميدات، مرجع سابق، ص86

- 20 نفس المرجع السابق، ص348
- 21 طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص396.
- 22 محمد أبو نصار و جمعة حميدات، مرجع سابق، ص606.
- 23 نفس المرجع السابق، ص674
- 24 خالد راغب الخطيب، المحاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية، دار البداية، عمان ، 2009، ص79.
- 25 شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص 13.
- 26 آيت محمد مراد وأبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، 2009، ص5.
- 27 خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص27
- 28 مولاي حسين، محاضرات في مقياس المحاسبة الزراعية لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، السنة الدراسية 2014/2015.
- 29 خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص145.
- 30 القينعي عز الدين، محاضرات في المحاسبة المالية، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة 02، 2013/2014، ص 14.
- 31 مولاي حسين، مرجع سابق.
- 32 هاشم احمد عطية و محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في لمحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية، 2000، ص147.
- 33 نفس المرجع السابق، ص 148.
- 34 نفس المرجع السابق، ص 149.
- 35 مولاي حسين، مرجع سابق
- 36 نفس المرجع السابق.
- 37 هاشم احمد عطية و محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 104.
- 38 نفس المرجع السابق، ص117
- 39 مولاي حسين، مرجع سابق
- 40 خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 197
- 41 نفس المرجع السابق، ص203
- 42 مولاي حسين، مرجع سابق
- 43 هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص111
- 44 مولاي حسين، مرجع سابق

المراجع:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مكتبة الإسكندرية، الجزء الأول، مصر، 2008.
2. أحمد سلام، معايير المحاسبة المصرية، على الموقع www.ksuedu.server261.com، تاريخ التحميل: 2019/03/15.
3. آيت محمد مراد وأبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البلية، 2009.
4. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية ifrs.ias، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
5. خالد راغب الخطيب، المحاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية، دار البداية، عمان، 2009.
6. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008.
7. طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، الجزء الثاني، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009.
8. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، القياس والتقييم المحاسبي، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2002.
9. عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية-دراسة حالة مجمع رياض سطيف، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2009.
10. القينعي عز الدين، محاضرات في المحاسبة المالية، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلية 02، 2014/2013.
11. محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، عمان، 2008.
12. محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار النشر وائل، عمان الأردن، 2008.

-
13. مدونة صالح القرا، المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"، على الموقع، www.sqarra.com، تاريخ التحميل: 2019/04/12.
14. مولاي حسين، محاضرات في مقياس المحاسبة الزراعية لطلبة سنة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، السنة الدراسية 2015/2014.
15. هاشم احمد عطية و محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المتخصصة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
16. هيني قان جريونينج، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2008.
17. Robert Obert, pratique des normsifrs, ordre des experts comptables, 3eme édition, paris,2007.
18. Comprendre le nouveau monde de l'information financière IFRS compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRS <http://www.focusifrs.com>, la date de consultation 30/03/2019.
19. Robert obert,le petit IRFS 2008-Normes comptables internationales de comptabilité et d'information financière.Dunod,paris,2008.
20. Robert Obert, pratique des normes ifrs, ordre des experts comptables, 3eme édition, paris,2007.
21. Bernard Raffournier, les normes comptables internationales (IAS/IFRS).3^{ème} édition, paris, 2005.